

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Karolinos Kondrackaitės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Mokesčių mokėtojo statusas konstitucinio asmenybės statuso kontekste**

**Taxpayer status in the context of constitutional status of personality**

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius  
Recenzentas: doc. dr. Vaidotas Vaičaitis

Vilnius

2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas mokesčių mokėtojo, kaip vieno iš svarbiausių mokestinių santykių dalyvio, statusas konstituciniame asmenybės kontekste. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos teisės į informaciją ir jos gavimą, teisės į privataus gyvenimo neliečiamumą, taip pat asmenų lygybės principo užtikrinimas yra pakankamai aktualus ir mokesčių mokėtojams, todėl įstatymų leidėjas įpareigojamas įtvirtinti esminius Lietuvos Respublikos Konstitucijoje reglamentuojamus principus mokestiniuose santykiuose bei garantuoti efektyvią įstatymais saugomų interesų apsaugą. Mokesčių mokėtojui reikšmingų konstitucinių teisių bei esminės mokesčių mokėjimo pareigos turinio analizė atskleidžia mokesčių mokėtojo teisinį statusą ir parodo jo svarbą valstybei.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokesčių mokėtojas, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos teisės, Mokesčių administravimo įstatymas, pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga.

This work analyzes the status of a taxpayer in the constitutional context of personality, as one of the most important participants in tax relations. The Constitution of the Republic of Lithuania regulates the right to information and the right to access to get the information, the right to privacy, the principle of equality of persons, that are very important to taxpayers. For this reason, the legislature is bound to establish the essential principles which is regulated in the Constitution of the Republic of Lithuania in tax relations and must guarantee the effective protection of interests protected by law. Analysis of the content of constitutional rights and analysis of constitutional duty to pay taxes reveals the legal status of the taxpayer and shows the importance of the taxpayer to the state.

**Keywords:** taxpayer, the rights established in the Constitution of the Republic of Lithuania, tax administration law, the main tax liability.

## TURINYS

IŽANGA .....	2
1. MOKESČIŲ IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO SANTYKIS .....	5
1.1. Mokesčių samprata ir svarba.....	5
1.2. Mokesčių surinkimo tvarkos užtikrinimas, reglamentavimas ir jam keliami reikalavimai .....	7
1.3. Mokesčių mokėtojo ir jo teisinio statuso sąvokos analizė .....	13
2. KONSTITUCINĖS ASMENS TEISĖS KAIP MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISINIO STATUSO ELEMENTAS.....	18
2.1. Teisė gauti informaciją.....	19
2.2. Teisė į privatų gyvenimą ir jo neliečiamumą .....	23
2.3. Mokesčių mokėtojų lygiateisiškumas .....	26
3. KONSTITUCINĖ MOKESČIŲ MOKĖJIMO PAREIGA.....	33
4. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖTŲ LŪKESČIŲ BEI INTERESŲ APSAUGA .....	42
IŠVADOS .....	46
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	48
SANTRAUKA .....	52
SUMMARY .....	53

## IŽANGA

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Lietuvos Respublikos Konstitucija tiesiogiai neįtvirtina mokesčių mokėtojo sąvokos, tačiau jos sampratą padeda atskleisti bendrųjų, demokratinėje valstybėje taikomų, principų, asmeniui suteiktų teisių ir pavestų pareigų analizė. Pamatinių Lietuvos Respublikos Konstitucijoje reglamentuojamų principų visuma pabrėžia mokesčių mokėtojo, kaip vieno iš svarbiausių mokestinių teisinių santykių dalyvio, reikšmę valstybei. Mokesčių mokėtojo mokėtinos mokesčių sumos, kurios pervedamos į valstybės biudžetą yra viena iš svarbiausių sudedamųjų viso valstybės biudžeto dalių, skirtų valstybės funkcijoms įgyvendinti bei jos gyventojų poreikiams ir teisėtiems lūkesčiams bei interesams užtikrinti, todėl be mokesčių mokėtojo valstybės egzistavimas, dėl ribotos funkcijų įgyvendinimo galimybės, būtų sunkiai įsivaizduojamas. Mokesčių mokėtojo statusas bei jo svarba valstybei įpareigoja įstatymų leidėją užtikrinti tokį įstatyminių reguliavimą, kuriuo būtų deramai užtikrintos mokesčių mokėtojo teisės bei tinkama ir teisinga jų gynyba, sudarytos palankios sąlygos mokesčių mokėtojui pavestų pareigų įgyvendinimui, atsižvelgiant į konstitucinio asmens statuso koncepciją.

**Darbo tikslas.** Magistrinio darbo tikslas yra išanalizuoti mokesčių mokėtojo, kaip svarbiausio mokestinių santykių dalyvio, statusą bei teisinę padėtį, analizuojant Lietuvos Respublikos Konstitucijoje asmeniui garantuojamų teisių ir laisvių atspindį bei atitiktį Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo reglamentuojamose taisyklėse, taip pat atskleidžiant konstitucinės mokesčių mokėjimo pareigos tinkamo įgyvendinimo būtinumą ne tik kaip mokesčių mokėtojui įstatyme įtvirtintos pareigos vykdymą, tačiau tuo pačiu ir reikšmingumą visos valstybės mastu.

**Darbo uždaviniai.** Pagrindiniai darbo uždaviniai yra:

1) išanalizuoti mokesčių surinkimo svarbą valstybei ir jos gyventojams bei tinkamo ir tikslaus mokesčių reglamentavimo būtinumą;

2) atskleisti mokesčių mokėtojo sąvokos esmę konstitucinio asmens statuso kontekste, analizuojant Lietuvos Respublikos Konstitucijoje asmeniui įtvirtintų teisių ir laisvių atitiktį Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo bei kituose specialiuosiuose mokesčių įstatymuose;

3) išanalizuoti pagrindinės mokesčių mokėtojai paskirtos esminės mokestinės prievolės turinį, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis bei akcentuoti tinkamos mokesčių mokėjimo pareigos įgyvendinimo svarbą ir reikšmę;

4) aptarti mokesčių mokėtojo, kaip silpnesnės šalies, vertinant su mokesčių administratoriui suteikiamu statusu, teisių bei įstatymais saugomų interesų apsaugą.

**Darbo objektas.** Darbe nagrinėjamas mokesčių mokėtojo teisinio statuso turinys, atsižvelgiant į konstitucinės mokesčių mokėjimo pareigos turinį ir Lietuvos Respublikos Konstitucijoje asmeniui įtvirtintų teisių bei laisvių visumą, aktualią mokesčių mokėtojai, kaip mokestinių teisinių santykių dalyviui.

**Tyrimo metodai.** Analizuojant pasirinktą objektą buvo naudojama mokslinių tyrimų metodika ir išskiriami tokie pagrindiniai darbo tyrimo metodai: loginės analizės, lyginamasis, lingvistinis (gramatinis), teleologinis, aprašomasis ir sintezės. Naudojant loginės analizės metodą analizuojama norminė ir specialioji literatūra, daromi apibendrinimai ir pateikiamos išvados. Remiantis šiuo metodu aiškinamas mokesčių mokėtojo teisių bei pareigų turinys, reglamentuojamas Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei kituose norminiuose mokesčių teisės aktuose, be to atskleidžiama analizuojamų teisių ir pareigų reikšmė. Lyginamasis metodas padeda Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintas nuostatas palyginti su įtvirtintomis mokesčių įstatymuose, siekiant patvirtinti, jog įstatymų leidėjas mokesčių mokėtojai užtikrina esminių ir demokratinėje valstybėje būtinų principų taikymo galimybę. Lingvistinis (gramatinis) bei teleologinis metodai naudojami siekiant atskleisti įstatymuose naudojamų sąvokų reikšmę, nustatyti įstatymų leidėjo įtvirtintų nuostatų tikslus, taip pat pateikti teismų praktikoje dažnai cituojamų išaiškinimų prasmę. Be to, svarbus sintezės metodas, kurį pasitelkus visi magistriniame darbe aptarti aspektai sujungia ir leidžia pamatyti bendrą mokesčių mokėtojo statuso konstituciniame asmenybės kontekste vaizdą.

**Darbo originalumas.** Teorinėje literatūroje dažniausiai analizuojamos bendrosios mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme. Šio darbo originalumas pasireiškia tuo, jog mokesčių mokėtojo statusas analizuojamas Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintų asmens teisių ir pareigų visumoje, siekiant atskleisti mokesčių mokėtojo dalyvavimo mokestiniuose santykiuose svarbą, siekiant užtikrinti tinkamą valstybės funkcionavimą.

**Svarbiausi šaltiniai.** Magistrinio darbo temos analizė atlikta remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo ir jo komentaro nuostatomis bei specialiaisiais mokesčių įstatymais ir poįstatyminiais aktais. Siekiant detaliau atskleisti mokesčių mokėtojų suteikiamų teisių svarbą analizuojama Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina, tam tikri pavyzdžiai iliustruojami remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojama praktika. Mokesčių samprata atskleidžiama remiantis specialiąja, Lietuvos autorių Sudavičiaus B., Medelienės A., literatūra bei moksliniais straipsniais, asmens konstitucinio statuso pagrindai aptariami vadovaujantis Birmontienės T. ir kitų autorių moksliniais darbais.

## **1. MOKESČIŲ IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO SANTYKIS**

Mokesčių mokėtojui siekiant tinkamai įgyvendinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei specialiuosiuose mokesčių įstatymuose jam pavestą pagrindinę pareigą – mokėti mokesčius, visų pirma, svarbu tinkamai išanalizuoti mokesčių, kaip tokių, sampratą, suvokti jų surinkimo būtinybę bei tinkamo teisinio reglamentavimo svarbą.

### **1.1. Mokesčių samprata ir svarba**

Mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis, pagrindinis valstybės viešųjų pajamų gavimo būdas ne tik Lietuvoje, tačiau ir visame pasaulyje. Teisės doktrinoje mokestis apibūdinamas kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 35). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo doktrinoje mokesčius apibrėžia kaip valstybinės valdžios organų įstatymais nustatytus, privalomus ir individualiai neatlygintinus juridinių ir fizinių asmenų mokėjimus į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį ir mokėjimo terminą. Be to pabrėžia, jog mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis, jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2013 m. liepos 5 d. nutarimai), yra viena pagrindinių valstybės gyvavimo sąlygų (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas).

Svarbu paminėti, jog pagrindinė mokesčių funkcija yra fiskalinė (dar vadinama biudžeto pajamų surinkimo), kadangi įtvirtinusi piniginę prievolę mokesčių mokėtojui, valstybė siekia surinkti pajamas, jog galėtų tinkamai vykdyti jai paskirtas ekonomines, politines bei socialines funkcijas. Fiskalinė funkcija yra visuomet besivystanti ir besikeičianti, atsižvelgiant į valstybės socialinės paskirties augimą, kurį lemia nuolatinė gyventojų poreikių kaita. Taip pat skiriama reguliacinė mokesčių funkcija, kurios pagalba valstybė reguliuoja gamybą, vartojimą, skatina investicijas, siekia išlyginti gyventojų pajamas, daro įtaką demografiniams procesams. Ši funkcija yra tiesiogiai susijusi su valstybės ekonomine padėtimi, kadangi priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnę krašto ekonomikos plėtoją

arba stagnaciją, smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007, p. 33).

Lietuvos Respublikos Konstitucija mokesčius apibūdina kaip pagrindinį biudžeto pajamų formavimo būdą bei šaltinį, kadangi valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Papildomai paminėtina, jog pajamos gali būti kaupiamos ne tik valstybės biudžete, bet ir kituose valstybės sudaromuose fonduose: savivaldybių biudžetuose, Valstybinio socialinio draudimo fonduose ir kt. (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 32). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) mokestis apibūdinamas kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojų nustatyta pinigine prievolė valstybei (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti o nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės (savivaldybės) biudžetas negauna pajamų, o toks pajamų negavimo rezultatas - valstybės (savivaldybės) galimybių vykdyti jai priskirtas funkcijas ribojimas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d., 2013 m. liepos 5 d. nutarimai). Remiantis įstatymų leidėjo pateikta samprata bei pagrindinėmis teisės doktrinoje išskiriamomis mokesčių funkcijomis, mokesčiai, plačiąja prasme, suprantami kaip visuomenei nustatyti privalomo pobūdžio finansiniai mokėjimai, kurių pagalba surenkamos viešosios pajamos, skirtos valstybei paskirtų įsipareigojimų vykdymui bei tinkamam viešųjų poreikių užtikrinimui, o numatytų finansinių išteklių nesurinkimas užkerta kelią tinkamam valstybės prisiimtų įsipareigojimų įgyvendinimui.

Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčiams yra būdingas neatlygintinumo požymis, teigiant, jog mokestinė prievolė niekada nebuvo ir negali būti vertinama kaip atlyginimas už valstybės ir savivaldybės paslaugas, o sumokėtas mokestis nėra grąžinamas jį sumokėjusiam asmeniui, išskyrus įstatymo numatytas išimtis (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 34). Taip pat mokesčiams yra būdingas visuotinio privalomumo požymis, kuriuo siekiama įtvirtinti mokesčių mokėjimo prievolę tiems asmenims, kurie pagal atitinkamus mokesčių įstatymus laikomi tų mokesčių mokėtojais. Be to, visuotinio privalomumo požymis taip pat reikalauja mokesčių įstatymuose numatytos apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarkos laikymosi. Siekiant mokesčių mokėtoją atgrasinti nuo netinkamo mokestinės prievolės bei kitų įstatymais jam pavestų pareigų įgyvendinimo, įstatymų leidėjas numato mokestinės prievolės



įvykdymo užtikrinimo priemonių taikymo galimybę, kuriomis skatinamas savanoriškas mokesstinės prievolės įgyvendinimo būdas, tačiau minėtoms priemonėms nesuveikus, mokesčių administratorius turi teisę taikyti ekonominio pobūdžio sankcijas. Tokiu reglamentavimu siekiama užtikrinti biudžete trūkstamų sumų surinkimą, kurios būtinos valstybės funkcijoms bei įsipareigojimams įgyvendinti pilna apimtimi.

Taip pat, svarbu suprasti, jog mokesčių pagalba valstybėje reguliuojami vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, remiami ūkio plėtros prioritetai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas), taip pat suteikiama galimybė atlikti apsaugos, vystymo, valdymo funkcijas (Novošinskienė, 2013, p. 222), tačiau mokesčių svarba, ne mažiau negu valstybei, yra taip pat reikšminga ir patiems mokesčių mokėtojams, kadangi pajamų į valstybės biudžetą surinkimas suteikia jiems galimybę nemokamai naudotis viešosiomis paslaugomis – sveikatos, mokslo, kultūros, švietimo bei kitomis valstybės ar savivaldybių gyventojams teikiamomis socialinėmis paslaugomis.

## **1.2. Mokesčių surinkimo tvarkos užtikrinimas, reglamentavimas ir jam keliami reikalavimai**

Dar nuo XIX a. pabaigos mokesčius pradėjus vadinti teisine mokėjimo priemone (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998, p. 13), lygiagrečiai formavosi ir būtinybė tinkamam mokesčių sistemos reglamentavimo atsiradimui, kuris užtikrintų finansinių išteklių surinkimo į valstybės biudžetą tvarką. Lietuvoje mokesčių santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas; tai – valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės institucijų, šių priimtų sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. vasario 12 d. nutarimas), o mokesčių svarbą valstybei bei jų unikalumą patvirtina ir specifinio reglamentavimo reikalavimas.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nustatyta, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai, o prerogatyva nustatyti valstybinius mokesčius bei kitus privalomus mokėjimus numatyta Seimui (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Šią nuostatą papildė Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta nuostata, jog mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydymieji teisės aktai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

įstatymas, 2004). Apibendrinus pateiktas nuostatas, darytina išvada, jog mokesčių teisės sistemos pagrindinės taisyklės yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, tarptautinėse sutartyse, Mokesčių administravimo įstatyme bei atskirus mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose, o šių nuostatų taikymo tvarka bei tinkamo įgyvendinimo taisyklės gali būti nustatytos poįstatyminiuose teisės aktuose.

Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, o pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį Seimas šią savo funkciją įgyvendina priimdamas įstatymus (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Iš to seka išvada, jog mokesčius įstatymų leidžiamoji valdžia nustatyti tik įstatymu. Be to, papildomai atkreiptinas dėmesys, jog tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys ir lengvatos, baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi tik įstatymu, o toks konstitucinis reikalavimas yra svarbi asmens teisių apsaugos garantija. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas).

Detalizuodamas minėtas nuostatas, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas taip pat pažymi, jog tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokestį, kaip prievolę, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kurioje turi būti nustatomas ne tik mokesčio turinys, bet ir mokesčių administravimo organizaciniai klausimai, faktinių mokesčių mokėjimų apskaičiavimo metodika ir kt. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Kadangi teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais, todėl nustatant mokesčius ypač aktualu atskirti, kokie santykiai turi būti reguliuojami įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Šios išvardintos aplinkybės, kurios nustato mokesčių įstatymų įgyvendinimo, konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarką bei kitus organizacinius klausimus gali būti reguliuojamos ne tik įstatymais, bet ir įstatymų įgyvendinamaisiais teisės aktais. Svarbu paminėti, jog poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo, mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas). Taip pat svarbu užtikrinti, jog teisės aktuose nebūtų nuostatų, vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius

santykius (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d., 2006 m. sausio 16 d. nutarimai), kurie keltų grėsmę ne tik galimiems valstybės ir mokesčių mokėtojų nesutarimams bei konfliktams, tačiau tuo pačiu ir visai mokesstinės santvarkos sistemos griūčiai.

Minėtos problemos analizė buvo atlikta Lietuvos Respublikos Konstituciniam Teismui 2004 m. rugsėjo 2 d. nagrinėjant bylą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų. Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – Pareiškėjas), nagrinėjant administracinę bylą, kilo abejonų dėl 1996 m. gegužės 9 d. Vyriausybės priimtam nutarime „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ (Nr. 546) patvirtintos PVM mokėtojų registravimo tvarkos (toliau – Tvarka) 11 punkto atitikties Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui bei 127 straipsnio 3 daliai ir tuo metu galiojusio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – Įstatymas) 6 straipsnio 3 daliai, todėl Pareiškėjas nutartimi sustabdė bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Lietuvos Respublikos Konstitucinį Teismą, prašydamas ištirti poįstatyminio akto nuostatų teisingumą. Pareiškėjas prašyme pažymėjo, jog Įstatymo 6 straipsnio 3 dalyje buvo nustatyta taisyklė, pagal kurią neįsiregistravę PVM mokėtojais asmenys, kurių pajamos už realizuotas prekes ar suteiktas paslaugas viršijo 50 tūkst. litų, nuo to mėnesio, kurį viršijo, privalo PVM skaičiuoti ir mokėti į biudžetą bendra tvarka ir kad tai reiškia, jog PVM mokėtoju neįsiregistravusiam subjektui turėjo būti taikomos bendros Įstatymo taisyklės, nustatančios PVM tarifus ir apskaičiavimo tvarką. O tuo tarpu, Tvarkos 11 punktu buvo nustatyta speciali PVM apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka PVM mokėtoju neįsiregistravusiam subjektui, pagal kurią tokiam mokesčio mokėtojui taikomos Įstatyme nustatytų bendrųjų PVM apskaičiavimo ir mokėjimo taisyklių išimtis. Todėl Pareiškėjui kilo abejonų dėl Tvarkos atitikties Įstatymui bei Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, tikrindamas Tvarkos atitiktį Įstatymui, išnagrinėjo tuo metu darytus Įstatymo pakeitimus, išanalizavo bendrą PVM apskaičiavimo tvarką ir išaiškino, jog remiantis Įstatymo nuostatomis, visi asmenys, kuriems Įstatyme buvo nustatyta prievolė mokėti PVM, taigi taip pat ir tie asmenys, kurie pagal Įstatymą turi prievolę mokėti PVM, bet nėra įsiregistravę valstybinėje mokesčių inspekcijoje kaip PVM mokėtojai, privalėjo, mokesčio laikotarpiui pasibaigus, sumokėti į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos PVM sumos už parduotas prekes bei suteiktas paslaugas ir atskaitomos PVM sumos. Todėl taip pat darytina išvada, jog visi PVM mokėtojai, nepriklausomai nuo įsiregistravimo fakto, turėjo teisę atskaityti įtrauktą į apskaitą PVM sumą už tiekėjų pateiktas prekes, suteiktas paslaugas bei importuotas prekes,

skirtas apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ar apmokestinamoms paslaugoms teikti, o tuo tarpu pagal Tvarkos 11 punktą - neįsiregistravę PVM mokėtojai asmenys, kurie turi prievolę mokėti PVM, neturėjo teisės iš apskaičiuotos už parduotas prekes (suteiktas paslaugas) PVM sumos atskaityti PVM už pirktas prekes (gautas paslaugas). Išanalizavęs Tvarkos atitiktą Įstatymui, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas konstatavo, jog Tvarkos 11 punkto nuostata buvo susiaurintas asmenų, kurie pagal Įstatymą turėjo teisę atskaityti įtrauktas į apskaitą PVM sumas, ratas ir kad šiame punkte buvo nustatyta tokia neįsiregistravusiems PVM mokėtojai asmenims skirta į biudžetą mokėtinos PVM sumos apskaičiavimo taisyklė, lemianti į biudžetą mokėtinos PVM sumos dydį, kuri konkuravo su nustatyta Įstatyme, todėl buvo pripažinta, kad Tvarkos 11 punktas prieštaravo Įstatymo 6 straipsnio 3 daliai ir 15 straipsniui. Tuo pačiu prieštaravimas buvo nustatytas ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui bei 127 straipsnio 3 daliai, kurie numato, jog mokesčius gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu, o tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio dydžiai gali būti nustatomi tik įstatymu. Nagrinėjamos bylos atveju (lydimasis teisės aktas) apribojo įstatyme įtvirtintos taisyklės taikymo galimybę, todėl buvo konstatuota, jog toks reguliavimas prieštarauja įstatymui ir yra priimtas nesilaikant mokesčių įstatymų įvedimui numatytos tvarkos bei pažeidžiant įstatymų leidžiamosios valdžios kompetenciją. Taip pat Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas akcentavo poįstatyminių aktų svarbą, siekiant detalizuoti mokesčių įstatymuose numatytas taisykles, tačiau pabrėžė, jog griežtai draudžiama poįstatyminiais aktais keisti įstatymuose jau numatytą teisinį reguliavimą. Šios nuostatos nepaisymas teisinėje valstybėje leistų formuoti ydingai praktikai, kuri lemtų pernelyg didelę painiavą visoje mokesčių teisinėje sistemoje.

Ypatingą mokesčių reglamentavimo tvarkos reikalingumą pabrėžia ir įstatymų leidėjui numatyta pareiga priimant mokesčių įstatymus preciziškai laikytis reglamentavimui keliamų reikalavimų. Nustatant mokesčius, apmokestinimo išimtis, lengvatas, įstatymų leidėjas visais atvejais turi vadovautis teisinės valstybės principu, kurių turinys Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje apibrėžiamas gana plačiai. Visų pirma, teisėkūros subjektai teisės aktus gali leisti tik neviršydami savo įgaliojimų, o teisės aktuose nustatyti reikalavimai turi būti grindžiami bendro pobūdžio nuostatomis (teisės normomis ir principais), kurias įmanoma taikyti visiems numatytiems atitinkamų teisinių santykių subjektams (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas). Šio reikalavimo įtvirtinimas įstatymų leidėjui suponuoja pareigą mokesčių įstatymus kurti ir vėliau įvesti

neviršijant jam suteiktą kompetencijos ribų bei užtikrinti, jog įstatymai būtų taikytini visiems mokesčių mokėtojams pagal vienodus principus bei taisykles.

Be to, minėtas principas reikalauja, jog įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas būtų aiškus, suprantamas, neprieštaringas, teisės aktų formuluotės būtų tikslios, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, suponuojančius santykinai stabilų teisinį reguliavimą, todėl tokiu būdu būtų užtikrinama teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d., 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimai). Suprantamų mokesčių teisės normų kūrimo reikalavimas taip pat akcentuojamas ir Mokesčių administravimo įstatyme, kuriame įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas reikalauja, jog mokesčių įstatymuose aiškiai ir nedviprasmiškai būtų atskleidžiamas tiek pačios mokesstinės prievolės turinys, tiek jos atsiradimo, tiek vykdymo, tiek pasibaigimo pagrindai bei tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šio principo įtvirtinimu siekiama, jog iš esmės, kiekvienas mokesčių mokėtojas atsivertęs mokesčių įstatymą galėtų aiškiai suprasti, ar jam yra numatyta prievolė mokėti atitinkamą mokestį ar tokios prievolės nėra. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojui tokia prievolė numatyta, tame pačiame įstatyme mokesčių mokėtojas privalo rasti taisykles kaip apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti jam priskirtą mokestį. Minėtos taisyklės turi būti išdėstytos kiek įmanoma suprantamiau, siekiant mokesčių mokėtojui padėti išsiaiškinti jam paskirtos mokesčių mokėjimo prievolės turinį. Įstatymų leidėjas privalo mokesčių įstatymuose vengti dviprasmiškų formuluočių, klaidinančių mokesčių mokėtojus, taip pat turi mokesčių mokėjimo prievolės turinį išdėstyti vengiant nuorodų nukreipiančių mokesčių mokėtoją į kitus šaltinius bei reikalaujančių pačiam įdėti daug papildomų pastangų.

Mokesčių reglamentavimo specifiškumą taip pat patvirtina taikoma išimtis iš taisyklės, jog Seimo priimti įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir oficialiai paskelbia Lietuvos Respublikos Prezidentas, jeigu pačiais įstatymais nenustatoma vėlesnė įsigaliojimo diena (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Mokesčių įstatymų leidimo atveju, Lietuvos Respublikos Seimui yra numatytas įpareigojimas užtikrinti, kad mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004, Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2012). Tokios taisyklės

taikymo reikalingumas detalizuojamas Konstitucinio Teismo doktrinoje. Tam tikrais atvejais įstatymų leidėjas privalo numatyti pakankamą *vacatio legis*, t. y. laikotarpį nuo įstatymo oficialaus paskelbimo iki jo įsigaliojimo (taikymo pradžios), per kurį suinteresuoti asmenys galėtų pasirengti įgyvendinti iš jo kylančius reikalavimus. Pažymėtina, kad jeigu įstatymų pakeitimais būtų nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, turėtų būti paliekama pakankamai laiko iki tų pakeitimų įsigaliojimo (taikymo pradžios), kad suinteresuoti asmenys galėtų jiems tinkamai pasirengti. Pažymėtina, jog darant valstybės biudžeto pajamoms lemiamą įtaką turinčių mokesčių įstatymų pakeitimus (nustatant naujus mokesčius, juos didinant ir pan.), tinkama *vacatio legis* mokesčių teisės srityje yra svarbi garantija, kad asmenys (pirmiausia mokesčių mokėtojai) galėtų ne tik iš anksto susipažinti su naujais mokesčių įstatymų reikalavimais, bet ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas). Aptarta taisyklė netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimams, teisės aktams, kurie derinami su Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis, Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymams, reikalingiems susidarius išskirtinėms aplinkybėms, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme, taip pat kai šie įstatymai reikalingi nepaprastosios padėties įvedimo tikslams pasiekti ar valstybės gynybai, kitoms gyvybiškai svarbioms valstybės funkcijoms mobilizacijos ar karo padėties metu atlikti (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). *Vacatio legis* taisyklės dėl papildomo termino naujiems mokesčių įstatymams ar jų pakeitimams įsigaliojimo taikymas yra ne tik nurodymas įstatymų leidėjui, tačiau ir svarbi sąlyga mokesčių mokėtojams, kuri suteikia papildomo laiko adaptuotis prie naujos tvarkos būsimo įgyvendinimo bei padeda išvengti mokesčių teisiniame reglamentavime galimai atsirandančių pinklių.

Šios temos kontekste taip pat paminėtina ir tarptautinių sutarčių svarba, kadangi tarptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Mokesčių teisėje, tarptautinės bei nacionalinės mokesčių reglamentavimo sistemos tarpusavio santykis apibrėžiamas Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 1 dalyje – jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos

Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šis tarptautinių sutarčių viršenybės principas įtvirtina svarbią taisyklę, kuria remiantis prioritetas teikiamas valstybių pasirašylose tarptautinėse sutartyse sutartoms bei įtvirtintoms nuostatomis, taisyklėms.

Apibendrinant, darytina išvada, jog Lietuvoje mokesčiai gali būti nustatomi ir įvedami tik įstatymais, o ši prerogatyva yra numatyta Seimui, kuris turi teisę priimti mokesčių įstatymus griežtai laikydamasis Lietuvos Respublikos Konstitucijos bei Seimo statute numatytų procedūrų. Ne mažiau svarbia mokesčių sistemos sudėtinė dalimi yra poįstatyminiai teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, ratifikuotos tarptautinės sutartys bei Europos Sąjungos teisės aktai. Svarbu pažymėti, jog mokesčiai yra pagrindinė valstybės finansų sistemos dalis bei vienas iš pagrindinių valstybės pajamų šaltinių, be kurių valstybė negalėtų efektyviai įgyvendinti jai priskirtų funkcijų ir priimtų įsipareigojimų, reikalaujančių nemažų finansinių išteklių, todėl valstybėje būtina užtikrinti veiksmingą pinigines prievolės surinkimo valstybei teisinį reglamentavimą, užtikrinantį efektyvų lėšų surinkimo būdą.

## **1.2. Mokesčių mokėtojo ir jo teisinio statuso sąvokos analizė**

Užtikrinti tinkamo mokesčių įstatymų įgyvendinimo ir mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą nebūtų įmanoma be pagrindinių šios prievolės įgyvendinimo subjektų – mokesčių mokėtojų. Nors pati mokesčių mokėtojo sąvoka nėra minima Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, jos apibrėžimas yra pateiktas Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje, kuriame mokesčių mokėtojas apibūdinamas trejopai:

- 1) mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį;
- 2) mokesčių mokėtoju taip pat laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus;
- 3) muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Kadangi už muitų administravimą yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė, dėl specifinio šių mokesčių

reglamentavimo, kuriems Mokesčių administravimo įstatymas taikomas tik tada, kada atitinkamų santykių nereglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymai bei dėl specifinės mokesčių administravimo sistemos, mokesčių mokėtojo samprata muitų atžvilgiu plačiau šio darbo kontekste nebus nagrinėjama, dėl ribotos darbo apimties.

Iš pateiktos sąvokos apibrėžimo, darytina išvada, jog mokesčių mokėtoju tampama nuo aplinkybių numatytų mokesčių įstatymuose, kuriais įvedamas tam tikras mokestis ir įtvirtinama jo sumokėjimo prievolė, atsiradimo momento. Bendraja prasme, mokesčių mokėtoju laikytinas asmuo, kuriam pagal atitinkamą mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį, privalantis apskaičiuoti mokesčius atsižvelgiant į specialiuosiuose mokesčių įstatymuose įtvirtintą bazę ir pritaikant jai atitinkamą tarifą, o gautą sumą pervesti į valstybės biudžetą. Kadangi pilietybė esminės reikšmės mokestiniuose teisiniuose santykiuose neturi, visi fiziniai ir juridiniai asmenys, kaip mokesčių mokėtojai skirstomi į Lietuvos arba užsienio valstybės rezidentus, atsižvelgiant į jų ekonominį bei socialinį ryšį su valstybe. Konkreti mokesčių mokėtojo samprata yra pateikiama kiekviename mokesčius reglamentuojančiame įstatyme atskirai, kuriame įtvirtinami tam tikri skiriamieji bruožai, kuriais remiantis paaiškėja kas ir kokį mokestį turi mokėti. Pavyzdžiui, žemės mokestį moka fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie yra žemės savininkai, nekilnojamojo turto savininkai moka nekilnojamojo turto mokestį, pelno mokesčio mokėtojai yra Lietuvos bei užsienio apmokestinamieji vienetai, atitinkantys įstatyme įtvirtintas pelno mokesčio mokėtojo sampratai būdingas savybes. Tačiau šalia mokesčių mokėtojo išskiriama mokestį išskaičiuojančio asmens sąvoka, kuri įneša neaiškumo, dėl ko reikalinga detaliau išanalizuoti šios sąvokos turinį ir išnagrinėti mokestį išskaičiuojančiajam asmeniui suteiktas teises bei priskirtas pareigas.

Mokestį išskaičiuojančiu asmeniu laikomas asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Kadangi įstatyme įtvirtinta prievolė sudaro pareigą mokėti įstatymo nustatytą mokestį ir laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos, galimi dvejopos mokestinės prievolės įvykdymo atvejai, t. y. kai asmuo – mokesčių mokėtojas pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokestį ir jį sumoka pats, o kitas atvejis, kai vienam asmeniui atsiranda prievolė mokėti mokestį, tačiau šią prievolę atlieka kitas asmuo – mokestį išskaičiuojantis asmuo, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokestį. Tokiam asmeniui Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos



taikomos taip pat, kaip mokesčių mokėtojai, jeigu įstatyme nenumatyta kitaip (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2020). Taigi, nors kalbant apie mokestį kaip apie piniginę prievolę valstybei, reikėtų turėti omenyje, kad tai yra asmeninio pobūdžio prievolė, kurią vykdyti privalo pats jos nešiotojas (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 80), tačiau įstatymuose numatytais atvejais šios prievolės įgyvendinimas gali būti pavedamas kitam asmeniui. Galima tokia situacija, kada mokestinės prievolės faktinį įgyvendinimą vietoje įstatyme nurodyto mokesčių mokėtojo atlieka mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo bei sumokėjimo tvarką, atsakomybę už įtvirtintų pareigų netinkamą vykdymą, taikomos analogiškai kaip ir pačiam mokesčių mokėtojai.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje išskyrė atvejus, kada mokesčių administratoriui suteikiama teisė mokestinę naštą perkelti pačiam mokesčių mokėtojai, nors atitinkamame mokesčių įstatyme mokestinės prievolės įvykdymas yra numatytas mokestį išskaičiuojančiam asmeniui. Pirmuoju atveju - kai mokestinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veikslių, apie kuriuos mokestį išskaičiuojantis asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti, o antruoju - kai mokestinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti. Mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kuriuose dalyvauja mokestį išskaičiuojantis asmuo ir kuriuose yra nustatyta šių santykių dalyvių (dalies ar visų) veikla, susijusi su siekiu įgyti (teisei prieštaraujančią) mokestinę naudą, formalus mokesčių įstatymo nuostatų taikymas tam tikrais atvejais būtų nesuderinamas su minėtais mokesčių teisėje (administruojant mokesčius) taikomais principais bei kriterijais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje). Aptarti atvejai leidžia daryti išvadą, jog mokestį išskaičiuojantis asmuo turi būti apsaugotas nuo nesąžiningai veikiančio mokesčių mokėtojo, kurio neteisėti veiksmai mokestį išskaičiuojančiam asmeniui nėra ir negali būti žinomi, todėl trukdo jam tinkamai įgyvendinti įstatymuose pavestas pareigas. Apsauga nuo teisei prieštaraujančių veikslių taip pat yra numatyta ir valstybei, siekiant ją apsaugoti nuo nesąžiningo šalių sutartinio veikimo, kuriuo piktybiškai siekiama išvengti mokesčių sumokėjimo į biudžetą. Sprendime papildomai buvo pažymėta, kad nustačius, jog mokesčių mokėtojas elgėsi siekdamas gauti mokestinės naudos ir dėl to taikant Mokesčių administravimo įstatymo 10

straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tik tokiu atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojo lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje). Mokestinės naštos perkėlimo pagrindumą ir atitikimą išvardintiems principams privalo pagrįsti ir įrodyti mokesčių administratorius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje). Aptarta praktika Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas remiasi ir vėliau nagrinėjamosiose bylose, kas suponuoja išvadą, jog mokestinės prievolės perkėlimas iš vieno asmens kitam asmeniui galimas dviem anksčiau aptartais atvejais, kiekvienu individualiu atveju atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo tikruosius ketinimus ir mokesčių išskaičiuojančiojo asmens sąžiningumą, ir tik mokesčių administratoriui įsitikinus, jog toks perkėlimas nepažeis pamatinių mokesčių teisėje taikomų apmokestinimo principų.

Apibendrinat mokesčių įstatymuose naudojamą mokesčių mokėtojo sąvoką, darytina išvada, jog mokesčių mokėtoju gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, privalantis pagal mokesčių įstatymuose įtvirtintas taisykles mokėti mokesčius ir tokiu būdu užtikrinti valstybei būtinų pajamų surinkimą į valstybės biudžetą bei valstybės prisiimtų įsipareigojimų įgyvendinimo galimybę. Mokesčių mokėtoju taip pat laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kuris rūpestingai besilaikydamas mokesčių įstatymuose jam pavestų pareigų privalo sumokėti mokesčius į valstybės biudžetą. Tačiau mokesčių mokėtojo ir mokesčių išskaičiuojančiojo asmens santykis vertinamas ganėtinai atidžiai ir atsargiai. Teismų praktikoje nagrinėjamos situacijos, kada mokesčius nuo mokesčių mokėtojo gaunamų pajamų privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčių išskaičiuojantis asmuo, tačiau jam pavestos mokestinės prievolės neįvykdo, dėl ko susidaro mokestinė nepriemoka. Tuomet, mokesčių administratoriui pavedama pareiga išsiaiškinti mokestinės nepriemokos atsiradimo priežastis, įvertinant abiejų šalių veiksmus. Jeigu nustatoma, jog mokestinė nepriemoka susidarė dėl nesąžiningų, teisei prieštaraujančių mokesčių mokėtojo veiksmų, o mokesčių išskaičiuojantysis asmuo veikdamas sąžiningai ir atsakingai apie tokius mokesčių mokėtojo veiksmus nieko

nežinojo ir negalėjo žinoti, tokiais atvejais mokesčių administratoriui suteikiama galimybė taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir perkelti mokesstinę nepriemoką ne faktiniam jos mokėtoju pagal įstatymą, o asmeniui, dėl kurio nesąžiningų veiksmų pastaroji atsirado. Aptartos taisyklės taikymas svarbus siekiant užkirsti piktnaudžiavimo mokesetine sistema galimybę ir užtikrinant apmokestinimo principų taikymo svarbą mokesciniuose teisiniuose santykiuose. Kadangi mokesčių mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo (individas), tiek juridinis asmuo, tiek kita organizacija, taip pat bet koks kitaip organizuotas teisės subjektas, nepriklausomai nuo to, kokių teisinių santykių su valstybe, nustačiusia mokesťį, dalyvis jis yra (t. y. ar jis priklauso jos jurisdikcijai ar ne) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 79), galima teigti, jog mokesčių mokėtojo statusas, visų mokesčių įstatymuose numatytų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, yra vertinamas vienodai. Bendrąjį mokesčių mokėtojo, mokesciniuose teisiniuose santykiuose, statusą apibrėžia jo teisių ir pareigų, taip pat jas atitinkančių valstybės institucijų bei jų pareigūnų įgaliojimų visuma (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 81), reglamentuojama Mokesčių administravimo įstatyme. Tačiau siekiant detaliai išanalizuoti mokesčių mokėtojo teisinio statuso sampratą bei ypatingumą, būtina pamatinių, demokratinėje valstybėje įtvirtintų ir mokesčių mokėtoju reikšmingų nuostatų, reglamentuojamų Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, analizė.

## 2. KONSTITUCINĖS ASMENS TEISĖS KAIP MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISINIO STATUSO ELEMENTAS

Mokestinių santykių veiksmų grandinė negalėtų tinkamai vystytis be visų sudedamųjų dalių, kurių viena iš svarbiausių yra mokesčių mokėtojas. Nors pati mokesčių mokėtojo sąvoka nėra minima Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, jos turinį bei sampratą padeda atskleisti asmens konstitucinio statuso koncepcija. 1992 m. spalio 25 d. referendume priimta Lietuvos Respublikos Konstitucija skelbia atviros, darnios pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės principus. Nors Preambulė tiesiogiai ir neapibrėžia pagarbos žmogaus teisėms bei pagrindinėms laisvėms, tačiau teisingos visuomenės bei teisinės valstybės kūrimas ir egzistavimas neatsiejamas nuo pagarbos žmogaus teisėms ir nuo jų apsaugos. Principinės Lietuvos Respublikos Konstitucijos nuostatos, skelbiančios, kad žmogaus teisės ir laisvės yra prigimtines, neatskiriamas nuo jo asmenybės, kurias žmogaus įgyja gimstant ir niekas neturi teisės nepagrįstai riboti asmens naudojimosi savo teisėmis ir laisvėmis ar juo labiau jas atimti. Žmogaus teisės yra visuomenės vertybės – laisvės, imunitetai ir privilegijos, kurių gali reikalauti žmogus „kaip savo teisės“ kiekvienoje visuomenėje, kurioje jis gyvena (Jočienė, Čilinskas, 2005, p. 19). Atkreiptinas dėmesys, jog Konstitucijos 18 straipsnyje, kuriuo prasideda skirsnis „Žmogus ir valstybė“, įtvirtinta pamatine nuostata – „Žmogaus teisės ir laisvės yra prigimtines“ – yra garantuojamos ir ginamos žmogaus teisės ir laisvės. Kituose Konstitucijos straipsniuose skelbiamos atitinkamos konkrečios pagrindinės teisės ir laisvės, numatytos jų apsaugos garantijos. Žmogaus teisės ir laisvės laikomos šiuolaikinės civilizacijos esmine vertybe, kuri yra ne vien teisinė, bet ir filosofinė, politinė, dorovinė kategorija (Stačiokas, 2012, p. 551). Tačiau žmogaus teisių konstitucinis pripažinimas – tai tik pirmas žingsnis siekiant jas efektyviai įgyvendinti. Konstitucinių garantijų būtinybė ir šių garantijų tinkamas interpretavimas – neabejotina sąlyga užtikrinti šias teises (Birmontienė et al., 2016, p. 217), todėl siekiant įsitikinti tinkamu konstitucinių teisių bei laisvių užtikrinimu, būtina teisinio reglamentavimo analizė. Pamatinių principų, kurie įtvirtinti aukščiausią hierarchinę poziciją Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje užimančioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ir kuriais vadovaudamasi veikia valstybė bei jos gyventojai, atspindys mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose ypatingai svarbus ir reikšmingas mokesčių mokėtojui, jo teisių bei pareigų visumoje. Kadangi, Konstitucija materialiąja prasme suvokiama kaip reali valstybės valdžios organizacija, faktinis asmens statusas valstybėje,

kitaip tariant, realiai susiklostę visuomeniniai santykiai (Birmontienė et al., 2017, p. 16), darytina išvada, jog Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintų nuostatų, reglamentuojančių asmeniui nustatytas pareigas, užtikrinamas teises bei laisves ir garantiją į jų apsaugą, analizė būtina siekiant apibrėžti asmens konstitucinio statuso koncepciją, kurios turinys padės atskleisti mokesčių mokėtojo teisinį statusą bei jo vaidmens svarbą valstybėje. Svarbu paminėti, jog žmogaus teisės turi turėti konstitucinį statusą, todėl, kad tik Konstitucijoje įtvirtintos teisės ir laisvės bei jų gynimo priemonės ir būdai visiškai garantuoja žmogaus teisių realų įgyvendinimą (Stačiokas, 2012, p. 554), todėl nagrinėjamo darbo kontekste siekiama įsitikinti, jog mokesčių mokėtojui suteikiama reali konstitucinių teisių bei laisvių įgyvendinimo galimybė, kuri reikiamai įtvirtinama mokesčiniuose teisiniuose santykiuose.

## **2.1. Teisė gauti informaciją**

Asmens teisė nekliudomai ieškoti, gauti ir skleisti informaciją, įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijos 25 straipsnyje, yra neatskiriamai susijusi su Konstitucijos preambulėje skelbiamu atviros, teisingos, darnios pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės siekiu. Ši laisvė – svarbi įvairių Konstitucijoje įtvirtintų asmens teisių ir laisvių įgyvendinimo prielaida, kadangi asmuo gali visavertiškai įgyvendinti daugelį savo konstitucinių teisių ir laisvių tik turėdamas laisvę nekliudomai ieškoti, gauti ir skleisti informaciją. Konstitucija garantuoja ir saugo visuomenės interesą būti informuotai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. spalio 23 d. nutarimas). Svarbu paminėti, jog įsitikinimų išraiškos laisvė, informacijos laisvė nėra absoliučios. Laisvė reikšti įsitikinimus, gauti ir skleisti informaciją negali būti ribojama kitaip, kaip tik įstatymu, jei tai būtina apsaugoti žmogaus sveikatai, garbei ir orumui, privačiam gyvenimui, dorovei ar ginti konstitucinei santvarkai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. kovo 10 d. nutarimas). Todėl darytina išvada, jog asmens teisė į informaciją yra vienas iš pamatinių demokratinės valstybės principų, kuri privalo būti garantuojama tinkamai reglamentuojamuose įstatymuose, nesudarant prielaidos ar galimybės kitų konstitucinių vertybių pusiausvyros pažeidimui.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinta teisė į informaciją reikšminga ir mokesčių mokėtojo teisinio statuso kontekste. Įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatyme taip pat įtvirtina teisę į informaciją mokesčių mokėtojui, šiek tiek detaliau konkretizuodamas šios teisės turinį. Mokesčių mokėtojui suteikiama teisė iš mokesčių administratoriaus gauti

nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti, taip pat gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tokia informacija gali būti teikiama elektroniniu būdu, mokesčių mokėtojui pateikus užklausą per elektroninę mokesčių mokėtojų savitarnos sistemą, raštu, siunčiant per pašto paslaugų teikėjus, taip pat informacija gali būti suteikiama žodžiu, konsultuojant tiesiogiai arba telefonu. Konsultacijos teikiamos vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu patvirtintomis „Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklėmis“, kurios nustato konsultavimo ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir informacijos teikimo žodžiu apskričių valstybinėse mokesčių inspekcijose tvarką, siekiant užtikrinti tinkamą ir vienodą teisės aktų nuostatų taikymo aiškinimą, informacijos teikimą pagal teisės aktuose nustatytą Valstybinės mokesčių inspekcijos kompetenciją „vieno langelio“ principu (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas..., 2007).

Atkreiptinas dėmesys, jog tais atvejais, kada mokesčių mokėtojui nėra pakankamai suprantamos mokesčių teisės nuostatos ir dėl to jam kyla neaiškumų dėl jo mokėtinų mokesčių tinkamo apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo arba kitų mokestinių procedūrų atlikimo, dėl visų abejones keliančių neaiškumų mokesčių mokėtojas privalo pats kreiptis į mokesčių administratorių. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, šios temos kontekste, nagrinėjo apeliacinį skundą dėl Panevėžio AVMI Biržų skyriaus bei Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimų, kuriais, E. L. (toliau – Pareiškėja) buvo papildomai nurodytos į biudžetą mokėtinos sumos, mokesčių administratoriui nustatius, pareiškėjos atlygį už pateiktas prekes ir konstatavus, kad pareiškėjai atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM ir privalomai registruotis PVM mokėtoja. Pareiškėja nagrinėjamoje situacijoje PVM mokėtoja įsiregistravusi nebuvo, teigdama, jog ji nežinojo ir nesuvokė, o mokesčių administratoriaus pareigūnai jai nepaaiškino apie prievolę registruotis PVM mokėtoja ir mokėti PVM. Tačiau pirmosios instancijos teismas nustatė, jog byloje nėra duomenų, kad pareiškėja būtų kreipusis į vietos ar centrinį administratorių, kad jai būtų išaiškinta mokėtinų mokesčių tvarka. Aplinkybė, kad pareiškėja nežinojo ar nesuprato kokios mokestinės prievolės jai tenka, neatleidžia pareiškėjos nuo tinkamo mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo ir nesukelia

pareigos tai atlikti mokesčių administratoriui. Pareiškėja, vykdydama ūkinę veiklą, turėjo pareigą domėtis, kokie teisės aktų reikalavimai galioja, pareiškėjai vykdant minėtą veiklą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija priėjo prie išvados, jog Pareiškėjos teiktini motyvai nėra pagrįsti, kadangi mokesčių mokėtojas, kaip rūpestingas ir atsakingas asmuo savarankiškai privalo domėtis jam tenkančių mokesčių prievolių tinkamo įgyvendinimo procedūromis. Mokesčių mokėtojo teisės į informaciją tinkamas užtikrinimas priklauso ne tik nuo įstatyme įtvirtintos nuostatos, tačiau ir nuo pačio mokesčių mokėtojo suinteresuotumo dėl jam reikalingos informacijos gavimo, kadangi mokesčių administratoriui nėra numatytos pareigos išaiškinti visą informaciją savo iniciatyva įskaitant ir tą, kurios mokesčių mokėtojas neprašo.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, tam tikros informacijos gavimo siekis gali būti ribojamas laikantis dviejų sąlygų – toks ribojimas privalo būti numatytas įstatyme ir juo siekiama apsaugoti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje išvardintas vertybes. Teismų praktikoje nagrinėjami atvejai, kada mokesčių mokėtojas negali gauti prašomos informacijos dėl kituose teisės aktuose įtvirtintų taisyklių bei tvarkos. Pavyzdžiui, Lietuvos Vyriausiajame administraciniame teisme buvo nagrinėjama byla, kurioje pareiškėjas kreipėsi su prašymu įpareigoti atsakovą Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją (toliau – Vilniaus AVMI) suteikti jo prašomą informaciją – ūkinės finansinės veiklos tyrimo specialisto išvadą (toliau – Specialisto išvada). Remiantis byloje esančiais duomenimis buvo nustatyta, jog ūkinės finansinės veiklos tyrimą Vilniaus AVMI atlikti pavedė Lietuvos kriminalinės policijos biuro Nusikaltimų tyrimo 3-oji valdyba, kadangi Specialisto išvada buvo reikalinga vykdomam ikiteisminiam tyrimui. Pareiškėjui kreipusis į Vilniaus AVMI su prašymu pateikti Specialisto išvadą susipažinimui, Vilniaus AVMI atsakė, jog Specialisto išvada buvo pateikta Lietuvos kriminalinės policijos biuro Nusikaltimų tyrimo 3-ajai valdybai, kartu išaiškindama pareiškėjo teisę susipažinti su baudžiamosios bylos medžiaga, kreipiantis į teismą. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija konstatavo, jog šiuo atveju Specialisto išvada buvo surašyta atliekant ikiteisminį tyrimą, o tuo tarpu tiek ikiteisminio tyrimo atlikimą, tiek ir baudžiamųjų bylų nagrinėjimą teisme reglamentuoja Baudžiamojo proceso kodeksas, kuriame yra aptarti ir atvejai, kada ir kokiomis sąlygomis leidžiama susipažinti su ikiteisminio tyrimo ar baudžiamosios bylos medžiaga. Baudžiamojo proceso kodekso 177 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad ikiteisminio tyrimo duomenys neskelbtini. Šie duomenys iki bylos nagrinėjimo

teisme gali būti paskelbti tik prokuroro leidimu ir tik tiek, kiek pripažįstama leistina. Draudžiama skelbti duomenis apie nepilnamečius įtariamuosius ir nukentėjusiuosius. Be to, Baudžiamojo proceso kodekso 237 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prokuroras, kaltinamasis, atstovas pagal įstatymą, gynėjas, taip pat nukentėjusysis, civilinis ieškovas, civilinis atsakovas ir jų atstovai nuo bylos gavimo teisme dienos turi teisę susipažinti su papildomai gauta po kaltinamojo akto surašymo, o per teisėjo nustatytą terminą – ir su kita bylos medžiaga ir daryti jos išrašus ar kopijas. To paties straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, jog proceso dalyviai turi teisę susipažinti su bylos medžiaga, išskyrus asmens duomenis, saugomus atskirai nuo kitos ikiteisminio tyrimo medžiagos, daryti jos išrašus ar kopijas ir pasibaigus šio straipsnio 1 dalyje numatytam terminui, jeigu tai netrukdo bylą nagrinėti teisme. Atsižvelgdama į išdėstytą teisinį reglamentavimą, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad tokios informacijos gavimą reglamentuoja Baudžiamojo proceso kodeksas. Be to, teisėjų kolegija pastebėjo tai, kad Vilniaus AVMI, rengdama specialisto išvadą, atliko teisės aktų vietos mokesčių administratoriui pavestą funkciją baudžiamojo proceso srityje. Pažymėjusi tai, jog vietos mokesčių administratorius neveikė viešojo administravimo srityje, teisėjų kolegija nusprendė, jog pareiškėjas neturėjo teisės reikalauti iš minėtos institucijos administracinės paslaugos – įstatymų nustatytos viešojo administravimo subjekto informacijos pateikimo, o institucijai neatsirado pareiga pateikti minėtą informaciją pareiškėjui. Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegijai priėjus prie išvados, kad nėra teisinio pagrindo įpareigoti atsakovą pateikti pareiškėjui Specialisto išvados, panaikino pirmosios instancijos sprendimą ir priėmė naują – pareiškėjo skundą atmesti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gegužės 27 d. sprendimas administracinėje byloje). Aptartos bylos atveju, asmens teisė gauti informaciją buvo apribota pagrįstai, laikantis Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso kodekse įtvirtintų nuostatų, reglamentuojančių ikiteisminio tyrimo metu gautos informacijos konfidencialumą ir skelbimo tvarką bei atsižvelgiant į vietos mokesčių administratoriaus veikimo sritį.

Apibendrinat darytina išvada, jog mokesčių mokėtojo konstitucinė teisė gauti reikiamą informaciją turi būti užtikrinama tiek, kiek tai nekelia grėsmės bendrosioms konstitucinėms vertybėms, nepažeidžia kitų įstatymų nuostatų ir kitų asmenų teisės į privatumą. Taip pat svarbu pažymėti, jog mokesčių administratoriui nėra numatytos pareigos mokesčių mokėtojui teikti visą informaciją ir aiškinti tas įstatymų nuostatas, dėl kurių mokesčių mokėtojui klausimų nekyla.



## 2.2. Teisė į privatą gyvenimą ir jo neliečiamumą

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 22 straipsnyje yra įtvirtintas žmogaus privataus gyvenimo neliečiamumas. Teisės į privatą gyvenimą svarbą pabrėžia šios teisės tiek nacionalinis, tiek tarptautinis teisinis reguliavimas. Tarptautiniu mastu, teisė į privatą gyvenimą yra įtvirtinta Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 8 straipsnio 1 dalyje, kurioje teigiama, jog kiekvienas turi teisę į tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir susirašinėjimo slaptumas (Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija). Šioje dalyje ginamos keturios teisės, kurios tarpusavyje yra labai susijusios, o kartais gali ir sutapti, tačiau pažymėtina, jog jas visas apima viena teisės į privataus gyvenimo gerbimą sąvoka ir nors Konvencija atskirai nenurodo kitų privataus gyvenimo aspektų, kurie tiesiogiai paminėti daugelio šalių nacionaliniuose įstatymuose, Europos Žmogaus Teisių Teismas interpretuodamas Konvenciją, nacionaliniais įstatymais nustatytos tvarkos pažeidimą, pripažįsta teisės į privataus gyvenimo neliečiamumą pažeidimais (Meškauskaitė, 2015, p. 19).

Visų pirma, svarbu suprasti nacionaliniuose įstatymuose įtvirtintos teisės į privataus gyvenimo turinį, kuris ne kartą buvo analizuotas Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo doktrinoje. Konstatuota, jog ši teisė apima asmeninę, šeimos ir namų gyvenimą, asmens fizinę ir psichinę neliečiamybę, garbę ir reputaciją, asmeninių faktų slaptumą, draudimą skelbti gautą ar surinktą konfidencialią informaciją ir kt. Savavališkai ir neteisėtai kišantis į žmogaus privatą gyvenimą kartu yra kėsinamasi į jo garbę bei orumą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. spalio 21 d. nutarimas). Galutinio sąrašo, įvardijančio visas sritis, apimančias asmens teisę į privataus gyvenimo neliečiamumą, išvardinti neįmanoma, kadangi asmens privataus gyvenimo sričių svarbumas yra labai subjektyvi kategorija, nes tik pats individas gali nuspręsti, kuri privataus gyvenimo sritis jam yra svarbiausia, o kuri mažiau svarbi. Žmogaus privatus gyvenimas apima labai daug įvairių gyvenimo sričių, todėl galima teigti, kad privataus gyvenimo sudedamųjų dalių sąrašas, įtvirtintas tiesės aktuose, nėra baigtinis, dėl ko svarbu gebėti tokias teisės saugomas asmens privataus gyvenimo sritis atpažinti ir reikalui esant identifikuoti atitinkamus deliktus (Meškauskaitė, 2015, p. 25-26). Be to, atkreiptinas dėmesys, jog žmogaus teisė į privatumą, kaip ir teisė į informacijos gavimą nėra absoliuti. Pagal Konstituciją riboti konstitucines žmogaus teises ir laisves, taigi ir teisę į privatumą, galima, jeigu yra laikomasi šių sąlygų: tai daroma įstatymu, ribojimai yra būtini demokratinėje

visuomenėje siekiant apsaugoti kitų asmenų teises bei laisves ir Konstitucijoje įtvirtintas vertybes, taip pat konstituciškai svarbius tikslus, svarbu, jog ribojimais nėra paneigiama teisių ir laisvių prigimtis bei jų esmė, yra laikomasi konstitucinio proporcingumo principo (Konstitucinio Teismo 2002 m. spalio 23 d. nutarimas).

Teisės į privatą gyvenimą svarbią reikšmę patvirtina Lietuvos Respublikos Konstitucijoje numatytos taisyklės, kurių privalu laikytis renkant informaciją, susijusią su asmens privačiu gyvenimu. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, jog Konstitucijos 22 straipsnio 3 dalies nuostata „informacija apie privatą asmens gyvenimą gali būti renkama tik motyvuotu teismo sprendimu ir tik pagal įstatymą“, taip pat 4 dalies nuostata „įstatymas ir teismas saugo, kad niekas nepatirtų savavališko ar neteisėto kišimosi į jo asmeninį ir šeimyninį gyvenimą, kėsینimosi į jo garbę ir orumą“ yra vienos svarbiausių asmens privataus gyvenimo neliečiamybės garantijų. Jomis asmens privatus gyvenimas saugomas nuo valstybės, kitų institucijų, jų pareigūnų, kitų asmenų neteisėto kišimosi (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. rugsėjo 19 d. nutarimas). Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuota praktika, darytina išvada, jog žmogaus teisė į privatą gyvenimą ir jo neliečiamumą yra viena iš svarbiausių vertybių, be kurios negali būti įsivaizduojamas demokratinės valstybės gyvavimas, kurioje būtinas teisinis reguliavimas, garantuojantis maksimalią šios teisės apsaugą.

Privataus gyvenimo neliečiamumo užtikrinimo reikalavimas Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, siejasi su Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta mokesčių mokėtojų teise reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šios teisės mokesčių mokėtojui įtvirtinimas, tuo pačiu suponuoja pareigą įstatymų leidėjui užtikrinti tokį teisinį reguliavimą, kuris ne tik suteiktų galimybę reikiamos informacijos gavimui, tačiau tiksliai įvardintų kokia informacija gali būti renkama ir viešinama bei nustatytų tokias informacijos rinkimo taisykles, kurios nepažeistų asmens privatumo. Mokesčių mokėtojams suteikta galimybė reikalauti, jog būtų užtikrintas informacijos apie juos slaptumas lygiagrečiai siejasi su mokesčių administratoriui pavesta pareiga. Nors mokesčių administratoriui įstatymų leidėjas nustato teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens, įskaitant naudos gavėją, turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija (Lietuvos Respublikos

mokesčių administravimo įstatymas, 2004), tuo pačiu numato pareigą užtikrinti išvardintos informacijos slaptumą ir suteikia galimybę tokią informaciją naudoti tik tiek, kiek tai reikalinga aiškiai apibrėžtiems teisėtiems tikslams pasiekti.

Atkreiptinas dėmesys, jog Mokesčių administravimo įstatyme pasirinktas toks teisinis reguliavimas, kuris tiksliai išvardina kokia informacija apie mokesčių mokėtoją nėra laikoma paslaptimi. Paslapyje nėra laikoma informacija apie mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį, įregistravimo ir išregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą ir į kitus registrus bei duomenų bazes datos, mokesčių mokėtojo – juridinio asmens sumokėtų (įskaitytų) mokesčių suma, mokesčių mokėtojo – fizinio asmens sumokėtų (įskaitytų) mokesčių suma, mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos suma, informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta, mokesčių mokėtojo – juridinio asmens arba individualia veikla užsiimančio fizinio asmens – atitiktis minimaliems patikimo mokesčių mokėtojo kriterijams (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taip pat paminėta, jog paslaptimi nelaikoma ir tokia informacija, kuri paslaptimi nelaikoma ir pagal kitus Lietuvos Respublikos įstatymus, todėl darytina išvada, jog visa kita informacija, kuri nėra įvardinta Mokesčių administravimo įstatyme bei kituose Lietuvos Respublikos įstatymuose kaip visiems prieinama, turi būti saugoma paslapyje ir turi būti užtikrinamas tinkamas tokios informacijos slaptumas.

Svarbu pažymėti, jog Mokesčių administravimo įstatymo 38 straipsnyje išvardintą informaciją, kuri nelaikoma paslaptimi, mokesčių administratorius tretiesiems asmenims gali paskleisti be mokesčių mokėtojo sutikimo ar žinios (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), tačiau tik esant teisėtiems bei apibrėžtiems šios informacijos panaudojimo tikslams. Mokesčių mokėtojais neprivalo pranešti mokesčių administratoriui apie konkrečius informacijos panaudojimo tikslus, kai pagal žodinius asmenų prašymus žodžiu tiesiogiai ar telefonu asmenims teikiama informacija nelaikoma konfidencialia, pavyzdžiui apie mokesčių mokėtojo arba atskirų mokesčių mokėtojų registrų, duomenų bazių mokesčių mokėtojams suteiktus identifikacinius numerius, arba apie įregistravimo, išregistravimo, įtraukimo bei pašalinimo į tam tikras duomenų bazes ar registrus datas ir pan. (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas..., 2004).

Mokesčių mokėtojo teisė į privatumą ir privataus gyvenimo neliečiamumą Mokesčių administravimo įstatymo prasme turi būti užtikrinama mokesčių administratoriui siekiant rūpestingai apsaugoti turimą informaciją apie mokesčių mokėtoją, išskyrus tą informaciją, kuri teisės aktuose išskiriama kaip nesaugoma paslapyje. Nors mokesčių administratoriui yra suteikiami ganėtinai platūs įgaliojimai informacijos gavimui ir turėjimui, turimos informacijos slaptumo reikalavimo užtikrinimo mokesčių administratorius turi paisyti net ir pasibaigus tarnyboms santykiams. Mokesčių administratorius pažeidęs asmens privatumą ir atskleidęs informaciją, kuri privalo būti laikoma paslapyje, privalo atsakyti už netinkamą pareigos vykdymą ir atlyginti mokesčių mokėtojui padarytą žalą.

### **2.3. Mokesčių mokėtojų lygiateisiškumas**

Lietuvos Respublikos Konstitucija įtvirtina asmenų lygiateisiškumą, nustatydamą, jog įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Asmenų lygybės principo turi būti laikomasi ir leidžiant įstatymus, ir juos taikant, ir vykdant teisingumą. Šis principas įpareigoja vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pačius faktus savavališkai vertinti skirtingai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. sausio 24 d. nutarimas). Lygiateisiškumo principo pažeidimas būtų nustatomas tuo atveju, jeigu asmenys toje pačioje situacijoje ir esant toms pačioms aplinkybėms būtų vertinami skirtingai, nors skirtumų tarp pačių asmenų nebūtų. Atkreiptinas dėmesys, jog Konstitucijos 29 straipsnis, įtvirtinantis asmenų lygybės principą, yra Konstitucijos II skirsnyje „Žmogus ir valstybė“, nustatančiame visuotinai pripažįstamas žmogaus teises bei pagrindines laisves ir jų įgyvendinimo bei gynimo principus. Šio skirsnio normos yra prigimtinių ir kitų teisiškai konstituiruotų teisių ir laisvių garantija. Tai itin akivaizdu nuosavybės apsaugos srityje (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. sausio 24 d. nutarimas). Darytina išvada, kad asmenų lygybės principas yra vienas iš pamatinių principų, neatsiejamų nuo deramo demokratinės valstybės veikimo.

Įstatymų leidėjas, remdamasis konstituciniu asmens lygybės principu, Mokesčių administravimo įstatyme yra taip pat įtvirtinęs lygybės tarp asmenų užtikrinimo reikalavimą mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kaip vieną iš esminių apmokestinimo principų, taikytinų mokesčių teisėje. Šis principas skelbia, jog visi mokesčių mokėtojai, taikant mokesčių įstatymus, dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs (Lietuvos Respublikos mokesčių

administravimo įstatymas, 2004), įpareigodamas vienodus faktus vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai, bet nepaneigia to, kad įstatymu gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingoje padėtyje, atžvilgiu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas). Šio principo esmė yra ta, jog mokesčių įstatymai neturėtų suteikti išskirtinių apmokestinimo sąlygų atskiriems mokesčių mokėtojams (jų grupėms) priklausomai nuo jų vykdomosios veiklos pobūdžio ar net nuo mokesčio mokėtojo statuso. Įgyvendinant tokį principą siekiama, kad mokesčiai atliktų pagrindinę savo funkciją – užtikrintų valstybės (savivaldybės) pajamų gavimą, o ne spręstų pavienių ūkio subjektų ekonomines problemas kitų subjektų sąskaita (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 23). Vien tik formaliai nagrinėjant šio principo nuostatas gali pasirodyti, kad šio principo pagrindinis tikslas mokesčių įstatymus visiems mokesčių mokėtojams taikyti vienodai ir neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojų finansinę padėtį ar vykdomos veiklos pobūdį, todėl visi mokesčių mokėtojai privalėtų mokėti vienodo dydžio mokesčius. Tačiau, toks principo įgyvendinimas negalėtų būti laikomas tinkamu, kadangi tokiu būdu būtų pažeidžiamas mokesčių sistemos teisingumo principas, kuris reikalauja, kad mokesčių mokėtojai jiems tenkančias mokesčines prievoles vykdytų pagal savo finansines išgales. Konstitucinis asmenų lygybės principas savaime nepaneigia to, kad įstatymu gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu. Tai taikytina ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims, nes jie paprastai yra fizinių asmenų susivienijimai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. vasario 28 d. nutarimas).

Pažymėtina, jog asmens lygybės principas nurodo, jog žmogaus teisių negalima varžyti ir teikti jam privilegijų dėl jo lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų pagrindu (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Tačiau Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo doktrinoje pažymi, jog patys asmenys būna skirtingi, ir leidžiant įstatymus tam tikrais atvejais į tai atsižvelgtina. Pavyzdžiui, jei įstatyme visuomenės labui ar humanizmo siekiais bus atsižvelgta į asmenų socialinės padėties skirtumus, tai savaime dar nereikš asmens lygybės principo pažeidimo. Be to, neretai įstatymai skiriami tik tam tikroms asmenų kategorijoms arba galioja tik esant tam tikroms situacijoms, į kurias patenka vienos ar kitos kategorijos asmenys. Teisinio reguliavimo būdus ir turinį lemia socialinio gyvenimo įvairovė. Taip pat pabrėžtina, jog prigimtinių žmogaus teisių skirtingas aiškinimas ir nevienodas taikymas atskiroms asmenų kategorijoms yra neleistas (Lietuvos

Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. balandžio 20 d. nutarimas). Todėl, nors mokesčių mokėtojų lygybės principu siekiama, jog atskiriems mokesčių mokėtojams arba jų grupėms nebūtų nustatomos ir taikomis išskirtinės mokestinės privilegijos, tai nepaneigia galimybės įstatymų leidėjui nustatyti kitokio teisinio reguliavimo, siekiant užtikrinti tinkamą mokesčių sistemos teisingumo principo įgyvendinimą.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje privilegijos samprata apibūdinama kaip išimtinė teisė arba lengvata, kuri suteikiama asmeniui, organizacijai, kitam subjektui (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. balandžio 20 d. nutarimas). Privilegijų atitikmeniu, Mokesčių administravimo įstatymo atžvilgiu, laikytinas tam tikrų mokestinių lengvatų mokesčių mokėtojams suteikimas. Mokesčio lengvata laikomos mokesčių mokėtoji ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tam, kad mokesčių lengvatomis, kuriomis numatomos tam tikros išimtys iš taisyklės, nebūtų pažeidžiamas lygiateisiškumo principas, svarbus aiškus ir išsamus šio instituto teisinis reglamentavimas.

Mokesčių išimčių ir lengvatų nustatymas yra socialinio ir ekonominio tikslingumo dalykas, kuris priklauso įstatymų leidėjo kompetencijai. Pagal Konstituciją įstatymų leidėjas turi diskreciją įstatymu nustatyti mokesčių išimtis ir lengvatas atsižvelgdamas į valstybės ir visuomenės išteklius, materialines ir finansines galimybes, valstybės ekonominės ir socialinės politikos prioritetus, paisydamas kitų svarbių veiksnių. Tai darydamas, jis negali pažeisti Konstitucijos normų ir principų (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas). Mokesčių administravimo įstatyme taip pat įtvirtinta nuostata, jog mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Dėmesį į šią nuostatą ne kartą savo doktrinoje yra atkreipęs Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, aiškindamas, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos, baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi įstatymu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas), taip pat pažymėdamas, jog įstatyme, kuriame nustatytos mokesčio sąlygos, negali būti nuostatų, kuriomis mokesčius administruojančioms valstybės institucijoms būtų suteikta diskrecija, atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, *inter alia* mokesčio mokėtojo šeimos finansinę padėtį, jos

mokumą, šeimoje augančių nepilnamečių vaikų skaičių ir kt., spręsti, ar konkretus mokesčio mokėtojas turi mokėti mokesťį, ar yra nuo jo atleistas. Priešingu atveju, t. y. jeigu mokesčius administruojančios valstybės institucijos turėtų tokią diskreciją, būtų paneigta mokesčio, kaip įstatymu nustatyto privalomo, neatlygintinio juridinių ir fizinių asmenų mokėjimo nustatytu laiku į valstybės biudžetą, esmė. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas). Todėl poįstatyminių aktų vaidmuo, nustatant lengvatas, reikšmingas tiek, kiek tai susiję su mokesčių mokėjimo, apskaičiavimo tvarka bei metodika, organizaciniais administravimo klausimais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas), o tai reiškia, jog tam tikros nuostatos dėl mokesčių lengvatų gali būti įvirtintos ir poįstatyminiuose aktuose, tačiau svarbu pažymėti, jog jos negali prieštarauti įstatyme nustatyta tvarkai. Tikėtina, jog jeigu būtų įtvirtinta galimybė mokesčių lengvatas nustatyti ir poįstatyminiais aktais, dėl plataus subjektų rato, galinčio priimti šiuos norminius teisės aktus, kiltų daug neaiškumų, galimai būtų sudaryta terpė piktnaudžiavimui ar individualaus pobūdžio naudos siekimo situacijų atsiradimui, kurios tarp mokesčių mokėtojų iškeltų daugybę nesusipratimų ir keltų grėsmę visai mokestinei sistemai.

Pažymėtina, jog teisę į palankesnes apmokestinimo sąlygas įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka mokestiniuose įstatymuose išvardintas sąlygas bei reikalavimus. Vienas iš pagrindinių mokesčių teisėje taikytinų apmokestinimo principų pažymi, jog Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Todėl, labai svarbu laikytis nustatytų taisyklių ir vengti išimtinių apmokestinimo sąlygų individualizavimo. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas praktikoje pažymi, kad vertinant tai, ar pagrįstai nustatytas skirtingas teisinis reguliavimas, būtina atsižvelgti į konkrečias teises aplinkybes. Pirmiausia turi būti įvertinti atitinkamų subjektų ir objektų, kuriems taikomas skirtingas teisinis reguliavimas, teisinės padėties skirtumai. Antra, reikia atsižvelgti į teisės aktų suderinamumą pagal jų hierarchiją, reguliavimo apimtį ir kt. Trečia, būtina įvertinti, ar teisės normos, nustatančios specialias sąlygas, atitinka teisės akto paskirtį ir tikslą. Konkrečių teisės normų pagrįstumas gali būti įtikinamas tik tais atvejais, kai į visas anksčiau nurodytas aplinkybes buvo atsižvelgta. Jeigu būtų ignoruojama bent viena sąlyga, galėtų kilti abejonių dėl specialios teisės normos atitikimo konstitucinėms nuostatomis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. vasario 28 d. nutarimas). Individualaus pobūdžio mokesčių lengvatų taikymas būtų traktuotinas kaip

akivaizdus mokesčių mokėtojų lygybės principo reikalavimo pažeidimas, todėl įstatyminis mokesčių lengvatų reglamentavimas reikalingas siekiant išvengti nevienodo sąlygų interpretavimo, visus reikalavimus išsamiai ir suprantamai išvardinant bei įtvirtinant įstatymuose, vienodai prieinamuose visiems mokesčių mokėtojams.

Mokesčių mokėtojas, pasinaudojęs išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis įgyja teisę mokėti mažesnio, nei įprastai, dydžio mokesťi arba būti apskritai atleistas nuo mokesčio mokėjimo ir jo nemokėti. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, kuris reglamentuoja gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo nuo jo uždirbamų pajamų tvarką, yra išskirtas atskiras straipsnis, kuriame išvardintos neapmokestinamosios pajamos, kurias leidžiama atimti iš bendros gyventojų pajamų sumos, taip sumažinant mokesčio bazę. Mokėtiną mokesčio bazę leidžiama sumažinti atėmus įstatyme išvardintas pašalpas, kompensacijas, tam tikras išmokas pagal gyvybės draudimo sutartį ir t.t. (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Taip pat gali būti numatyti atvejai, kada mokesčių mokėtojui, atitinkančiam įstatyme nustatytus reikalavimus, taikytinas lengvatinis tarifas. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra įtvirtintas standartinis 21 procento pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Tačiau šio įstatymo 19 straipsnis išvardina atvejus, kada gali būti taikomi lengvatiniai 9, 5 arba 0 procentų lengvatiniai tarifai. Pavyzdžiui, Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas: 1) šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti; 2) knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius); 3) iki 2022 m. gruodžio 31 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms; 4) keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms; 5) buitiniams energijos vartotojams, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos energetikos įstatyme, tiekiamoms malkoms ir medienos produktams, skirtiems kūrenimui (Lietuvos Respublikos pridėtinės



vertės mokesčio įstatymas, 2002). Be to, galimi atvejai, kada mokesčių mokėtojas iš vis neprivalo mokėti mokesčio, kadangi atitinkdamas tam tikrus įstatyme įtvirtintus reikalavimus ar kriterijus, yra atleidžiamas nuo mokesčio ar jo dalies mokėjimo pareigos. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo pelno mokesčio mokėjimo prievolės vykdymo, jeigu jis priklauso vienai iš įstatyme išvardintų grupių. Pelno mokesčio nemoka: 1) biudžetinės įstaigos; 2) Lietuvos bankas; 3) valstybė ir savivaldybės; 4) valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos; 5) valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“; 6) Europos ekonominių interesų grupės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Įstatymų leidėjas, suteikdamas galimybę tam tikras sąlygas, kriterijus ir reikalavimus atitinkantiems mokesčių mokėtojams taikyti mokesčių lengvatas, siekia palengvinti mokesčių mokėtojams ar jų grupėms tenkančią mokesstinę našą. Tačiau ypatingai svarbu, jog palankesnių apmokestinimo sąlygų įtvirtinimas būtų atidžiai įvertintas ir pagrįstas visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, nesuteikiant nei vienam mokesčių mokėtojui ar jų grupei išskirtinių lengvatų ir mokesčinę našą sumažinant neprotingai ir neproporcingai.

Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje pateikiama pozicija, užtikrinanti įstatymų leidėjo anksčiau nustatytų lengvatų pagrįstumą, grindžiant tuo, jog valstybės ekonominės politikos turinio (*inter alia* prioritetų), priemonių ir metodų vertinimas (kad ir kas juos vertintų), taip pat ir pagrįstumo ir tikslingumo aspektu, net jeigu laikui bėgant paaiškėja, kad buvo ir geresnių jos pasirinktos ekonominės politikos alternatyvų (taigi ir tai, kad ši anksčiau suformuota ir vykdyta ekonominė politika pagrįstumo ir tikslingumo aspektu pagrįstai vertintina neigiamai), savaime negali būti dingstis kvestionuoti tą (anksčiau suformuotą ir vykdytą) ekonominę politiką atitikusio ūkinės veiklos teisinio reguliavimo atitiktį aukštesnės galios teisės aktams, *inter alia* Konstitucijai (taip pat ir Konstituciniame Teisme inicijuojant konstitucinės justicijos bylas), nebent tas teisinis reguliavimas jau jį nustatant teisės aktuose būtų akivaizdžiai priešingas tautos gerovei, Lietuvos visuomenės ir valstybės interesams, akivaizdžiai paneigtų Konstitucijoje įtvirtintas, jos ginamas ir saugomas vertybes (*inter alia* 2009 m. kovo 2 d., 2015 m. birželio 11 d. nutarimai).

Apibendrinant darytina išvada, jog konstitucinis asmenų lygybės principas, įtvirtintas mokesčių teisėje, reikalauja, jog visi mokesčių mokėtojai įstatymuose įtvirtintoms nuostatoms būtų vertinami vienodai. Šis reikalavimas nepaneigia leidimo nustatyti tam tikras išskirtines apmokestinimo sąlygas tačiau svarbu užtikrinti, jog tokios sąlygos būtų įtvirtintos remiantis

protingumo bei proporcingumo principais ir kurios objektyviai galėtų būti įgyvendinamos tam tikrai grupei priklausantiems, ar tam tikra veikla užsiimantiems mokesčių mokėtojams. Įstatymų leidėjas taip pat privalo vadovautis teisingumo principu ir įtvirtinti tokias taisykles, kurios būtų suprantamos, nereikalaujančios ypatingai specifinių gebėjimų, vienodai taikytinos ir prieinamos visiems mokesčių mokėtojams bei nekeltų nei menkiausių abejonių dėl jų taikymo apimties ar dvejonų, jog mokesčių mokėtojai įstatymo prasme gali būti vertinami skirtingai. Mokesčių mokėtojams turi būti suprantama dėl kokių požymių ar priežasčių yra išskiriami vienokie ar kitokie reikalavimai, suteikiantys teisę pasinaudoti mokesčių lengvatomis. Be to, prerogatyva nustatyti tam tikras išimtis suteikiama tik įstatymų leidėjui. Mokesčių lengvatų nustatymo įstatymu reikalavimas keliamas siekiant užtikrinti teisinio reguliavimo aiškumą ir visos mokesstinės sistemos stabilumą.

### 3. KONSTITUCINĖ MOKESČIŲ MOKĖJIMO PAREIGA

Mokesčių mokėtojo konstitucinį statusą apibrėžia ne tik Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos bendrosios teisės, kurios atsispindi ir Mokesčių administravimo įstatyme, tačiau taip pat ir pagrindinė mokesčių mokėtojams priskirta pareiga, kurios tinkamas įgyvendinimas užtikrina vieną iš pagrindinių valstybės biudžeto formavimo šaltinių. Nors mokesčių mokėjimo pareiga asmeniui Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nėra pavedama tiesiogiai ir apie ją neužsimenama žmogaus ir valstybės ryšį apibūdinančiame skirsnyje, konstitucinis šios pareigos, kildinamos iš valstybės biudžeto sistemą reglamentuojančių nuostatų, statusas įtvirtinamas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiojoje doktrinoje.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Detalesnis šios pareigos turinys apibrėžiamas Mokesčių administravimo įstatyme, kuriame mokesstinės prievolės samprata apibrėžiama kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tinkama mokesčių mokėjimo įgyvendinimo pareiga suponuoja reikalavimą mokesčių mokėtojui laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), tačiau atkreiptinas dėmesys, jog tam, kad mokesstinė prievolė būtų laikoma įvykdyta tinkamai, mokesčių mokėtojui keliami papildomi reikalavimai. Mokesčių mokėtojas tai pat privalo teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju ir laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis, vadovaujantis mokesčių įstatymais teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus, teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Iš pateikto reglamentavimo darytina išvada, jog tinkamam mokesstinės prievolės įgyvendinimui neužtenka mokesčius į valstybės biudžetą tik sumokėti, mokesčių mokėtojas įpareigojamas jam tenkančius mokesčius

pats ir apskaičiuoti, ir deklaruoti, ir vykdyti kitas įstatymuose įtvirtintas pareigas susijusias su tinkamu prievolės įgyvendinimu.

Visų pirma, mokesčių mokėtojų registracija į bendrą registrą reikalinga siekiant mokesčių mokėtojų apskaitai tvarkyti bei mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išskaičiavimo teisingumo kontrolei (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004) užtikrinti. Remiantis bendrąja taisykle, asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį, privalo užsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių (registro tvarkymo įstaigą) ir pateikti Mokesčių mokėtojų registro nuostatuose nurodytus mokesčių mokėtojo registravimo duomenis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Ši taisyklė konkretizuoja mokesčių mokėtojui numatytą įsiregistravimo į registrą pareigą ir numato, jog registracija yra paties mokesčių mokėtojo atsakomybė. Pažymėtina, jog iš bendrosios taisyklės yra numatytų išimčių, kada įsiregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą įgyvendina ne pats mokesčių mokėtojas. Pavyzdžiui, registravimo pareiga gali būti įtvirtinta mokesťį išskaičiuojančiam asmeniui, kada numatyta, jog fiziniai asmenys, gaunantys su darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, mokesčių mokėtojais registruojasi per savo darbdavį – mokesťį išskaičiuojantį asmenį, arba tam tikro turto mokesčių mokėtojus registruoja atitinkamas mokesčių administratorius (atitinkama registro tvarkymo įstaiga), remdamasis šio turto teisinį registravimą atliekančios institucijos pateikta informacija (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pastarosios situacijos iliustracija yra žemės mokesťį privalantys mokėti žemės savininkai, kurie savininkais laikomi remiantis Nekilnojamojo turto registre nurodytais duomenimis, mokestinio laikotarpio birželio 30 dieną (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Be to, paminėtina, jog mokesčių administratoriui yra suteikiama galimybė užregistruoti asmenį mokesčių mokėtoju arba patikslinti jo duomenis savo iniciatyva tais atvejais, kada asmuo netinkamai vykdo įsiregistravimo mokesčių mokėtoju pareigą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių mokėtojas įpareigojamas įsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių, atliekantį registro tvarkymo įstaigos funkcijas, per aiškiai apibrėžtą terminą - ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo teisinio asmens įregistravimo, o jei teisinis registravimas įstatymų nenumatytas arba jei asmuo pradeda veiklą anksčiau negu po 5 darbo dienų po teisinio registravimo, – ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Mokesčių

mokėtojas įstatymiškai taip pat įpareigojamas informuoti mokesčių administratorių apie bet kokius pasikeitusius ar naujus duomenis, susijusius su registre saugoma informacija, jog būtų užtikrintas naujausias duomenų aktualumas bei tikslumas. Taip pat svarbu paminėti, jog mokesčių mokėtojas neprivalo pateikti mokesčių administratoriui pasikeitusių duomenų, jeigu tokius duomenis turi kita valstybės registro arba registro funkcijas atliekanti įstaiga, kuri suteikia duomenis mokesčių administratoriui pagal šalių sudarytą sutartį.

Antra tinkamo mokestinės prievolės įgyvendinimo sudedamoji dalis yra teisingas mokesčių apskaičiavimas, atsižvelgiant į konkretaus mokėtino mokesčio bazę ir pritaikant atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytą tarifą. Mokesčių mokėtojas yra įpareigojamas pats teisingai apskaičiuoti mokestį, remiantis mokesčių įstatymais, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pavyzdžiui, žemės mokestį apskaičiuoja, centrinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos mokesčio deklaracijas užpildo ir centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka iki einamojo mokestinio laikotarpio lapkričio 1 dienos jas mokesčio mokėtojams pateikia mokesčio administratorius (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Mokesčių mokėtojui pastebėjus, jog mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, privaloma neteisingai apskaičiuotą mokestį perskaičiuoti. Mokesčių apskaičiavimo pareiga gali būti perleidžiama mokesčių administratoriui tais atvejais, kada mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tuomet mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavimo pareigą įgyvendina remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Mokesčių administratoriui teisingai apskaičiavus mokėtino mokesčio dydį, mokesčių mokėtojas privalo sumokėti trūkstamą dalį. Be to, mokesčių mokėtojui šalia trūkstamos sumos papildomai gali būti priskaičiuojami delspinigiai arba paskirta bauda už netinkamą pareigos įgyvendinimą, kada mokesčiai į valstybės biudžetą sumokami pavėluotai, nesilaikant įstatymuose nurodytų terminų. Delspinigiai ir baudos yra mokesčių valstybei (biudžetui) sumokėjimo prievolės užtikrinimo būdas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Galimi atvejai, kad mokesčių mokėtojas apskritai nenori vykdyti mokesčių apskaičiavimo pareigos ir nesiteikia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, siekiant

jam padėti nustatyti tikslų mokesstinės prievolės dydį, tačiau tokiais atvejais mokesčių administratoriui įstatymų leidėjas suteikia teisę mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parenkant savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Neatmetama galimybė, jog mokesčių mokėtojas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokėtinomis mokesčių sumomis gali nesutikti, tačiau savo prieštaravimo pagrįstumą turi įrodyti pats mokesčių mokėtojas. Svarbu paminėti, jog tinkama mokesčių apskaičiavimo pareiga yra neatsiejama nuo mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą laiku užtikrinimo. Tik tais atvejais, kada mokesčiai bus teisingai apskaičiuojami, visos mokėtinų mokesčių sumos į valstybės biudžetą pateks laiku ir pilna apimtimi. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje pažymima, jog nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai. Valstybės biudžetas turi būti visą laiką papildomas. Todėl mokesčių mokėjimo srityje mokesčių subjektų teisės ir pareigos turi būti vykdomos ne tik visiškai, bet ir nustatytu laiku (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Tinkamos mokesčių apskaičiavimo pareigos nevykdymas mokesčių administratoriui gali sukelti abejonių dėl mokesčių mokėtojo pareigingumo bei atsakingumo ne tik apskaičiuojant, bet ir sumokant galimai per mažas mokesčių sumas į valstybės biudžetą, todėl siekiant užtikrinti tinkamą pajamų valstybei surinkimą, mokesčių administratorius gali inicijuoti mokesčių tyrimą arba mokesčių patikrinimą, siekiant vykdyti mokesčių mokėtojų kontrolę ir prižiūrėti, jog būtų laikomasi mokesčių įstatymuose įtvirtintų reikalavimų.

Dar viena mokesčių mokėtojui tenkanti pareiga, susijusi su tinkamu mokesstinės prievolės įgyvendinimu – apskaičiuoto mokesčio deklaravimas. Tiksliai apskaičiuoto mokesčio suma turi būti nurodoma atitinkamo mokesčio deklaracijoje. Šį dokumentą mokesčių mokėtojas pateikia mokesčių administratoriui, kuriame nurodo informaciją apie mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susijusius kitus duomenis (Lietuvos Respublikos

mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Mokesčių mokėtojas jam priklausančius mokėti mokesčius privalo deklaruoti savarankiškai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), išskyrus atvejus, kada mokesčių įstatyme tiesiogiai įtvirtinta, jog mokesčio apskaičiavimo prievolė tenka mokesčių administratoriui arba mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, todėl deklaravimo pareiga atitinkamai priskiriama kartu su apskaičiavimo pareiga įstatyme nurodytam asmeniui. Preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), todėl mokesčių mokėtojas prisiima visišką atsakomybę dėl deklaracijoje pateiktų duomenų teisingumo ir pildo ją laikydamasis centrinio mokesčių administratoriaus reikalavimų bei pateikia laikydamasis Mokesčių administravimo įstatyme nurodytos tvarkos. Be to, pažymėtina, jog mokesčių deklaracijos mokesčių administratoriui turi būti pateikiamos laikantis kiekviename mokesčių įstatyme įtvirtintų terminų. Mokesčių administravimo įstatyme yra numatyta minėtos taisyklės išimtis ir išskiriama deklaracijos pateikimo termino pratęsimo galimybė, jeigu mokesčių mokėtojas (fizinis asmuo) ar neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens savininkas miršta arba pripažįstamas mirusiu, pripažįstamas neveiksniu ar ribotai veiksniumi arba nežinia kur esančiu. Deklaracijos pateikimo terminas gali būti pratęstas ir tokiais atvejais, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas negali pateikti deklaracijos dėl einamojo mokestinio laikotarpio dokumentų praradimo, kuris yra patvirtintas atitinkamos institucijos dokumentais, arba dėl dokumentų poėmio, kurį atlieka įgaliotos institucijos, taip pat dėl aplinkybių, kurios nepriklauso nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (pvz., avarijos, stichinės nelaimės), ar kitų svarbių aplinkybių (pvz., sulaikymas įkalinimo vietose ir pan.) (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas..., 2004). Kaip ir netinkamo mokesčių apskaičiavimo atveju, tokie mokesčiai privalo būti perskaičiuojami, taip ir deklaracijos pateikimo atveju, mokesčių mokėtojui pastebėjus netikslumus, netinkamai užpildyta informacija gali ir turi būti koreguojama bei patikslinama.

Svarbu paminėti, jog tinkamu mokestinės prievolės įgyvendinimu kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo domėtis ir rūpintis asmeniškai. Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui buvo pateiktas apeliacinis skundas, kuriame pareiškėja nesutiko su mokesčių administratoriaus jai priskaičiuotais delspinigiais bei paskirta bauda, kadangi pareiškėjos teigimu jos vykdyti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai, medienos bei stačiojo miško pardavimo sandoriai buvo neteisingai įvertinti ir priskirti individualiai veiklai, todėl iš

šios veiklos gautos pajamos mokesčių administratoriaus sprendimu buvo apmokestintos GPM bei VSD įmokomis nepagrįstai. Teisėjų kolegija, nagrinėdama apeliacinį skundą, sutiko su Mokestinių ginčų komisijos ir pirmosios instancijos teismo išvada, jog pareiškėja vykdė minėtą individualią veiklą, kadangi atsižvelgiant į individualios veiklos apibrėžimą, įtvirtintą tuo metu galiojusiame Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – Įstatymas) ir įvertinus pareiškėjos vykdomos veiklos atitiktį Įstatyme išvardintiems veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymiams ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, konstatuotinas akivaizdus atitikimas individualios veiklos rūšiai. Nors pareiškėja teigė, jog nežinojo, kad daro mokesčių įstatymų pažeidimą, o vietos mokesčių administratorius, priimdamas jos pajamų mokesčio deklaracijas, jokių trūkumų nenustatydavo ir apie galimus individualios veiklos požymius neinformavo, teisėjų kolegija konstatavo, jog Pareiškėja apeliaciniame skunde nepagrįstai kaltina mokesčių administratorių tuo, kad jis, gaudamas jos deklaracijas, neinformavo apie galimus individualios veiklos požymius. Mokesčių mokėtojas turi pareigą pats teisingai apskaičiuoti mokestį (Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 4 punktą). Jeigu mokesčių mokėtojui, vykdant šią pareigą, iškyla neaiškumų, jis gali kreiptis konsultacijos į mokesčių administratorių (Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 1 ir 2 punktai). Tuo tarpu mokesčių administratorius mokesčio deklaravimo metu negali žinoti visų reikšmingų mokesčių mokėtojo veiklos aplinkybių. Visapusiškai įvertinti mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo tinkamumą jis gali tik Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus nustatyta tvarka atlikęs mokestinį patikrinimą, kas nagrinėjamu atveju ir buvo padaryta. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijai konstatavus, jog Mokestinių ginčų komisijos ir pirmosios instancijos teismo išvada yra padaryta visapusiškai ir objektyviai ištyrus bylos aplinkybes, tinkamai įvertinus įrodymus, teisingai pritaikius teisės normas, ji yra tinkamai motyvuota, atsakant į esminius pareiškėjos argumentus, dėl to pareiškėjos apeliacinis skundas atmestinas ir pirmosios instancijos teismo sprendimas paliktas nepakeistas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje). Aptarta situacija leidžia daryti išvadą, jog mokesčių mokėtojas yra savarankiškai atsakingas dėl teisingo mokestinės prievolės įgyvendinimo. Mokesčių administratorius, gaudamas mokesčių mokėtojo deklaracijas negali žinoti visų mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos aplinkybių, todėl neprivalo informuoti pastebėjęs galimai kitos rūšies veiklą atitinkančius



požymius, kadangi mokesčių mokėtojas pats privalo domėtis jam tenkančios mokestinės prievolės įgyvendinimo atitikimu mokesčių įstatymuose įtvirtintoms nuostatomis.

Pažymėtina, jog mokesčių mokėjimo pareiga nepažeidžia Lietuvos Respublikos Konstitucijos 23 straipsnyje įtvirtintos asmens teisės į nuosavybės neliečiamybę, kadangi nuosavybės neliečiamumas neturi būti traktuojamas kaip absoliutus: nei Konstitucija, nei galiojanti kitų įstatymų sistema, nei visuotinai pripažintos tarptautinės teisės normos nepaneigia galimybės įstatymais nustatytais sąlygomis ir tvarka nusavinti turtą arba apriboti jo valdymą, naudojimą ar disponavimą juo (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. gruodžio 13 d. nutarimas). Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuvos Respublikos Konstitucijos 23 straipsnio nuostata, jog nuosavybės paėmimas galimas tik įstatymo nustatyta tvarka visuomenės poreikiams ir teisingai ją atlyginant (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992), patvirtina, jog teisė į nuosavybės neliečiamumą nėra absoliuti. Aiškindamas šią nuostatą detaliau ir remdamasis Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog nuosavybės neliečiamumo reikalavimas jokių būdu neturi riboti valstybės teisės leisti tokius įstatymus, kurių jai reikia ir kurių pagalba valstybė galėtų kontroliuoti, ar nuosavybė naudojama remiantis visuomenės interesais arba garantuoti mokesčių, kitų rinkliavų ir baudų mokėjimą. Be to, pažymėtina, jog Konstitucijos normos, suteikdamos Seimui teisę nustatyti mokesčius, kartu suponuoja valstybei pareigą sukurti būtinas, pakankamas ir efektyvias mokestinių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimo teisinės priemones, o valstybės teisė įstatymais nustatyti plačias mokesčių surinkimo, kontrolės būdų, priemonių pasirinkimo galimybes reikalinga siekiant užtikrinti efektyvų valstybės mokesčių, biudžeto sistemų funkcionavimą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Siekdamas pagrįsti teisės į nuosavybės neliečiamumą apribojimą, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas pažymi, jog valstybės veiklos biudžeto formavimo, mokesčių srityse apmokestinimo dalykas pirmiausia yra turtas, gautos pajamos, pelnas, sukaupti finansiniai ištekliai ir kt., kurių savininkui atsiranda konstitucinė pareiga mokėti mokesčius valstybei. Tačiau savininkas yra ir mokesčių teisės subjektas – mokesčių mokėtojas, ir būtent per mokesčius jis finansuoja valstybės vidaus ir išorės funkcijų įgyvendinimą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje pateiktu išaiškinimu, darytina išvada, jog mokesčių mokėtojo nuosavybės dalis, kuri mokesčių pavidalu pervedama į valstybės biudžetą, naudojama visuomenės labui, jos

poreikiams ir interesams garantuoti bei yra vienas iš pagrindinių instrumentų valstybės funkcijų įgyvendinimo užtikrinimui, todėl šios priežastys pateisina nuosavybės paėmimo galimybę, o mokesčių mokėjimo pareiga nepaneigia Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinto nuosavybės neliečiamumo principo.

Be to, atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių mokėjimo pareiga gali būti paveldima. Mokesčių administravimo įstatyme yra numatyta galimybė mirusio fizinio asmens nepriemokos perėjimui jo turto paveldėtojui bei reorganizuojamo ir pertvarkomo juridinio asmens mokestinės prievolės perėjimui, Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nustatyta tvarka, perleidžiant mokestinės prievolės įvykdymą jo teisių ir pareigų paveldėtojui. Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo teisėjų kolegija, nagrinėdama apeliacinį skundą dėl pareiškėjui apskaičiuotų papildomų pridėtinės vertės mokesčio, šio mokesčio delspinigių ir baudos sumų, nustatė, jog pirmosios instancijos teismui nustačius, kad IĮ „Senamiesčio agentūra“ savininkės D. K. 2006 m. birželio 20 d. sprendimu buvo reorganizuota į UAB „Senamiesčio agentūra“, buvo tinkamai nuspręsta, jog pastarajai perėjo ne tik reorganizuoto juridinio asmens teisės, bet ir pareigos, tame tarpe ir padengti nesumokėtus mokesčius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. kovo 6 d. nutartis administracinėje byloje). Teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas padarė teisingą išvadą, jog individualią įmonę reorganizavus į uždarają akcinę bendrovę, pastarajai kartu su teisėmis pagrįstai perėjo ir nesumokėtų mokesčių padengimo pareiga, todėl pirmosios instancijos teismo sprendimas buvo paliktas galioti nepakeistas. Iš pateiktos analizės darytina išvada, kad kartu su mokestinės prievolės įgyvendinimo pareiga paveldėtojui pereina ir kitos bendrosios mokesčių mokėtojui suteikiamos teisės bei pareigos, be kurių laikymosi mokestinės prievolės įvykdymas negalėtų būti laikomas tinkamu, todėl paveldėtojas yra įpareigojamas įvykdyti mokestinę prievolę, laikantis įstatymuose nustatytos tvarkos. Paveldėtojui tinkamai įgyvendinus jam perėjusias pareigas ir sumokėjus mokestinę nepriemoką, mokestinė prievolė bus laikoma pasibaigusia, kadangi jos įgyvendinimas bus realizuotas vienu iš įstatyme nurodytų mokestinės prievolės pasibaigimo būdų.

Apibendrinant galima teigti, jog Lietuvos Respublikos Konstitucijoje mokesčių mokėtojui numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga padeda išsamiau suprasti mokesčių mokėtojo svarbą valstybei bei statusą Lietuvoje. Detalesnė konstitucinės mokesčių mokėjimo prievolės turinio analizė, pateikta Mokesčių administravimo įstatyme, suponuoja savarankiškai atsakingo mokesčių mokėtojo įvaizdį, kuris jam tenkančia mokesčių mokėjimo

prievole privalo rūpintis pats. Sistemiskai analizuojant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos mokestinės prievolės konceptą, pastebėtina, jog mokestinės prievolės įgyvendinimas yra ne tik mokesčių mokėtojų tenkančių pareigų visuma, tačiau tuo pačiu ir teisinis santykis, kylantis tarp valstybės ir paties mokesčių mokėtojo. Šio santykio esminis siekis yra tinkamas mokesčių mokėtojų priskirtų pareigų vykdymas, kurio tikslas užtikrinti pajamų į valstybės biudžetą pervedimą tiksliai, laiku ir laikantis įstatymuose įtvirtintų nuostatų.

#### 4. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖTŲ LŪKESČIŲ BEI INTERESŲ APSAUGA

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 6 straipsnyje yra įtvirtinta, jog kiekvienas savo teises gali ginti remdamasis Konstitucija, o 30 straipsnyje nurodyta, jog kiekvienas asmuo, kurio konstitucinės teisės ar laisvės pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo doktrinoje ne kartą akcentavo teisės į teisminę gynybą reikšmę pažymėdamas, jog demokratinėje valstybėje teismas yra pagrindinė institucinė žmogaus teisių ir laisvių garantija. Asmens teisė kreiptis į teismą yra konstitucinis teisminės gynybos prioriteto ir universalumo principas, kurio veiksmingumas tiesiogiai siejasi su konstituciniu principu „teismui visi asmenys lygūs“ (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. balandžio 18 d. nutarimas).

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog tam tikri visuomenės prioritetiniai dalykai turi būti reguliuojami tik įstatymais. Demokratinėje visuomenėje prioritetas teikiamas žmogui, todėl viskas, kas susiję su pagrindinėmis žmogaus teisėmis ir laisvėmis, reguliuojama įstatymais. Tai ir žmogaus teisių ir laisvių patvirtinimas, ir jų turinio apibrėžimas, ir apsaugos bei gynimo teisinės garantijos, ir leistinas jų apribojimas, ir kt. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. gruodžio 19 d. nutarimas). Vėliau plėtodamas šią nuostatą papildomai pažymėjo, jog tais atvejais, kai Konstitucija nereikalauja įstatyminio tam tikrų su žmogaus teisėmis, jų įgyvendinimu susijusių santykių reguliavimo, šie santykiai gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais – aktais, reglamentuojančiais žmogaus teisių įgyvendinimo procesinius (procedūrinius) santykius, atskirų žmogaus teisių įgyvendinimo tvarką ir pan., tačiau jokiais aplinkybėmis poįstatyminiais aktais negalima nustatyti tokio su žmogaus teisėmis, jų įgyvendinimu susijusių santykių teisinio reguliavimo, kuris konkuruotų su nustatytu įstatyme (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas). Įstatyminio reglamentavimo reikalavimas suponuoja išvadą, jog viena iš pagrindinių asmeniui suteikiamų teisių į teisminę gynybą turi būti garantuojama įstatyme, tačiau gali būti detalizuojama ir poįstatyminiuose aktuose tokia apimtimi, kiek tai neprieštarauja įstatyme įtvirtintoms nuostatomis.

Teisė ginti pažeistas teises bei interesus yra ne mažiau reikšminga bei aktuali ir mokesčių mokėtojui. Kadangi mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas. Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokesstinės prievolės įvykdymą

užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinių mokestinių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčio mokėtojų atsakomybės, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai. Toks imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas užtikrina bendrųjų visuomenės, valstybės interesų prioritetą mokestiniuose santykiuose. Taikant administracinį mokestinių santykių reguliavimo metodą atsiranda valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų – mokesčio administratorių. Pastarųjų duoti nurodymai, priimti sprendimai privalomi mokesčio mokėtojams. Dėl mokesčių nesitariama, mokesčio mokėtojų teisės ir pareigos tiesiogiai nurodomos mokesčių įstatymų normose. Tačiau kartu pažymėtina, kad mokesčio mokėtojų ir mokesčius administruojančių pareigūnų santykiai turi būti grindžiami ne tik valdingų nurodymų veiksmingu įgyvendinimu, bet ir mokesčio mokėtojų realia galimybe ginti savo teisėtus interesus (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas).

Kadangi, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintų asmens teisių ir laisvių apsaugą turi garantuoti valstybės teisinė sistema (Lietuvos žmogaus teisių centras, 1996, p. 5), svarbu išanalizuoti mokesčių mokėtojui suteikiamos teisės į gynybą teisinį reglamentavimą mokestiniuose santykiuose. Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių mokėtojui yra numatyta teisė reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktą įgaliojimų, įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą, o tais atvejais, kada mokesčių administratorius neteisėta veika pažeidžia mokesčių mokėtojo teises, reikalauti atlyginti padarytą turtinę ir neturtinę žalą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Jeigu tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla nesutarimų dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą), toks nesutarimas yra vadinamas mokestiniu ginču, kuriam Mokesčių administravimo įstatymas nustato privalomą ikiteisminę ginčų nagrinėjimo procedūrą. Tačiau pažymėtina, jog ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą

(Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tad kilus mokestiniam ginčui, mokesčių mokėtojas pirmiausia turi kreiptis į centrinį mokesčių administratorių, kuris nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), o gavęs centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, mokesčių mokėtojas turi teisę apsispręsti ar kreiptis į mokestinių ginčų komisiją ar į administracinę teisumą. Visi kiti ginčai, kurie nėra susiję su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu ir naujai mokesčių mokėtojui priskaičiuotomis mokėtinomis sumomis bei atsisakymu gražinti ar įskaityti mokesčio permoką arba skirtumą, sprendžiami kaip administraciniai ginčai, remiantis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – Administracinių bylų teisenos įstatymas) nustatyta tvarka.

Administracinių bylų teisenos įstatyme yra numatyta, jog kiekvienas suinteresuotas subjektas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teisumą, kad būtų apginta pažeista ar ginčijama jo teisė arba įstatymų saugomas interesas. Teisę paduoti skundą dėl viešojo administravimo subjekto priimto teisės akto ar veiksmo (neveikimo), taip pat dėl viešojo administravimo subjekto vilkinimo atlikti veiksmus turi asmenys, taip pat kiti viešojo administravimo subjektai, įskaitant valstybės tarnautojus ir pareigūnus, kai jie mano, kad jų teisės ar įstatymų saugomi interesai yra pažeisti (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje yra pažymima, jog teisė kreiptis į teisumą yra procesinio pobūdžio, kuri reiškia, kad asmeniui turi būti užtikrintas teisminis jo teisių ir laisvių gynimas. Taip pat paminėta, jog teisė kreiptis į teisumą yra absoliuti (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. birželio 30 d. nutarimas), tačiau Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo praktikoje pastebėtina, jog ne visi mokestinio patikrinimo procese mokesčių administratoriaus priimami sprendimai pagal Administracinių bylų teisenos įstatymą gali būti ginčo administraciniame teisme dalyku, nors Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnis ir įtvirtina, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje pabrėžiama, jog Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnyje numatyta mokesčių mokėtojo teisė nėra absoliuti. Ši teisės norma, kiek ji susijusi su apskundimu teismui, negali būti aiškinama priešingai teisminio proceso paskirčiai ir negali būti traktuojama kaip suteikianti teisę skusti teismui ir tokius mokesčių administratoriaus veiksmus, kurie teisinių pasekmių nesukelia ir kurių nagrinėjimas teisme būtų beprasmiškas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d.

sprendimas administracinėje byloje). Teigtina, jog nagrinėdamas skundus dėl teisinių pasekmių negalinti sukelti ir nesukelianti aktų ar veiksmų, teismas asmens teisių apginti negalėtų, nes net ir patenkinus skundą, asmens teisių ir pareigų apimtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, todėl pats procesas būtų iš esmės beprasmis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimas administracinėje byloje).

Neginamos žmogaus teisės ir laisvės taptų beprasmės, jeigu nebūtų atsižvelgiama į visuotinę taisyklę *ubi jus ibi remedium*: jei įstatymas suteikia teisę, jis duoda ir priemonę jai apginti. Tokios priemonės valstybės teisinėje sistemoje nustatomos šios valstybės įstatymais. Viena pagrindinių žmogaus teisių gynbos garantijų yra jo teisė kreiptis į teismą, o šios teisės įgyvendinimą lemia paties asmens suvokimas, kad jo teisės ar laisvės pažeidžiamos. Niekas negali kliudyti jam kreiptis į teismą. Kreipimasis į teismą yra subjektyvi procesinė Konstitucijos garantuota asmens teisė (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. spalio 1 d. nutarimas). Taigi, apibendrinant darytina išvada, jog galimybė mokesčių mokėtojui ginti jo pažeistas teises yra viena iš esminių būdų užtikrinti įstatymais saugomus teisėtus interesus. Įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatyme suteikia ganėtinai plačius įgaliojimus mokesčių administratoriui ir įtvirtina pakankamai platų turimų teisių sąrašą, tuo pačiu nepamiršdamas ir mokesčių mokėtojo teisių bei teisėtų interesų apsaugos, suteikdamas galimybę dėl galimai neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų kreiptis į centrinį mokesčių administratorių, mokesčių ginčų komisiją arba administracinį teismą, priklausomai nuo kilusio ginčo pobūdžio. Taip pat pažymėtina, jog taisyklė, jog tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo kilę ginčai, kurie pagal turinį nėra mokesčiai, arba skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, yra labiau torinė, kadangi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojamoje praktikoje laikomasi pozicijos, jog gali būti skundžiami tik tie mokesčių administratoriaus priimti aktai ar atlikti veiksmai, kurie sukelia teises pasekmes.

## IŠVADOS

1. Mokesčiai yra svarbiausia ir pagrindinė kiekvienos valstybės finansų sistemos sudedamoji dalis, kurios pagalba valstybė gali įgyvendinti jai priskirtas funkcijas bei prisiimtus įsipareigojimus. Į valstybės biudžetą patenkantys mokesčiai, naudojami valstybės socialinėms, ekonominėms bei politinėms funkcijoms atlikti, ne mažesnę reikšmę turi ir patiems mokesčių mokėtojams, kadangi suteikia galimybę nemokamai naudotis valstybės teikiamomis viešosiomis paslaugomis.

2. Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucija, mokesčiai ir esminiai jų elementai gali būti nustatomi ir įvedami tik įstatymu. Ši prerogatyva suteikta Lietuvos Respublikos Seimui. Poįstatyminiuose teisės aktuose galimas tik tokių taisyklių įvedimas, kuris detalizuoja mokesčių įstatymuose nustatytą reguliavimą ir neprieštarauja įstatyme įtvirtintiems pagrindams. Įstatymų leidėjas įpareigotas priimti mokesčių mokėtojams aiškiai suprantamus ir nedviprasmiškus mokesčių įstatymus.

3. Asmuo mokesčių mokėtojo statusą įgyja nuo aplinkybių, numatytų atitinkamame mokesčio įstatyme, atsiradimo momento. Mokesčių mokėtojas įstatymiškai įpareigojamas tinkamai įgyvendinti jam paskirtą esminę mokesstinę prievolę, kartu atliekant ir kitų įstatyme įtvirtintų pareigų visumą. Mokesčių mokėtojas laikytinas svarbiausiu mokesčių santykių dalyviu, be kurio mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą veiksmų grandinė negalėtų tinkamai plėtotis ir į valstybės biudžetą nebūtų surenkamos planuojamos pajamos, dėl ko valstybė negalėtų tinkamai funkcionuoti. Nors mokesčių mokėtojo sąvoka, kaip tokia, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nėra minima, mokesčių mokėtojo reikšmę bei svarbą valstybei padeda atskleisti bendra asmens konstitucinio statuso analizė, kuri Lietuvos Respublikos Konstitucijoje apibūdinama analizuojant asmeniui suteikiamų teisių ir laisvių visumą bei jų apsaugos mechanizmą garantiją.

4. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinta teisė į informacijos gavimą mokesčių mokėtojui yra suteikiama tais atvejais, kada teisės aktuose įtvirtinta informacija nėra pakankamai aiški, dėl ko kyla kliūčių tinkamam mokesčių prievolės įgyvendinimui. Mokesčių administratorius, suinteresuotam mokesčių mokėtojui jo prašomą informaciją privalo suteikti nemokamai.



5. Mokesčių mokėtojo teisė į privatų gyvenimą ir jo neliečiamumą privalo būti užtikrinama mokesčių administratoriui dedant maksimalias pastangas, siekiant išsaugoti visą apie mokesčių mokėtoją turimą informaciją, kuri laikoma konfidencialia, atsižvelgiant į Mokesčių administravimo bei kituose Lietuvos Respublikos įstatymuose įtvirtintą reguliavimą.

6. Visi mokesčių mokėtojai mokestinių įstatymų taikymo atžvilgiu privalo būti vertinami vienodai. Konstitucinis asmenų lygybės užtikrinimo reikalavimas suponuoja pareigą įstatymų leidėjui įvesti mokesčių įstatymus visiems mokesčių mokėtojams taikytinus analogiškai. Toks reikalavimas nedraudžia nustatyti palankesnių apmokestinimo sąlygų, įvedant atitinkamas mokesčių lengvatas, tačiau svarbu užtikrinti, jog įstatymuose įtvirtinti reikalavimai, suteikiantys galimybę pasinaudoti lengvatomis, privalo būti atidžiai įvertinti ir užtikrintas tinkamas jų teisinis reglamentavimas, nekeliantis abejonių, jog vieni mokesčių mokėtojai gali būti vertinami palankiau, negu kiti.

7. Nors Lietuvos Respublikos Konstitucijos skirsnyje, reglamentuojančiame žmogaus ir valstybės santykį, apie mokesčių mokėjimo pareigos asmeniui nustatymą nėra užsimenama tiesiogiai, ši pareiga išplaukia iš skirsnio, įtvirtinančio pagrindines viešuosius finansus ir valstybės biudžetą reguliuojančias taisykles. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1997 m. liepos 10 d. nutarime suformavo tvirtą poziciją, kuri dar ne kartą patvirtinama vėlesniuose Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose, jog mokesčių mokėjimo pareiga yra konstitucinė pareiga. Nepaisant to, atsižvelgiant į šios prievolės reikšmę valstybei ir jos gyventojams, siūlytina apsvarstyti mokesčių mokėjimo pareigos įtvirtinimo galimybę pačioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje.

8. Demokratinė valstybė negali būti įsivaizduojama be asmens teisėtų lūkesčių ir interesų gynybos galimybės, reglamentuojamos įstatymuose. Dėl plačios mokesčių administratoriui suteikiamų įgaliojimų apimties, mokesčių mokėtojas gali atrodyti silpnesnė šalis mokestiniuose santykiuose, tačiau mokesčių mokėtojui yra suteikiama galimybė apskųsti mokesčių administratoriaus neveikimą, keliantį neigiamas pasekmes mokesčių mokėtojui bei veiksmus, keliančius abejonių dėl jų teisėtumo. Kilus mokestinio pobūdžio ginčui, mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė kreiptis į centrinį mokesčių administratorių, o iš pastarojo gavus mokesčių mokėtoją netenkinantį sprendimą, toliau pasirinktinai kreiptis į mokestinių ginčų komisiją arba administracinį teismą. Administraciniuose teismuose nagrinėjami tik tokie ginčai, kurie gali sukelti teises pasekmes.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
2. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (1950). *Valstybės žinios*, 1995, 40-987.
3. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (1992). *Valstybės žinios*, 128-0.
4. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 13-308.
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
9. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (2012). *Valstybės žinios*, 110-5564.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymas Nr. VA-135 „Dėl Mokesčių deklaracijų pateikimo, priėmimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų pateikimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 109-4117.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. VA-147 „Dėl Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 124-4505.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 13 d. įsakymas Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 106-4364.

### **Specialioji literatūra:**

13. Birmontienė, T. ir kt. (2017). Konstitucijos teorijos pagrindai, konstitucinės teisės samprata. Iš: Jarašiūnas, E. ir Sinkevičius, V. ir Žilys, J. ir Vainiutė, M. (red.) (2017). *Lietuvos konstitucinė teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 11-78.
14. Birmontienė, T., Sinkevičius, V. ir Žiobienė, E. (2016). Asmens teisių ir laisvių konstitucinis įtvirtinimas. Iš: Birmontienė, T. ir Sinkevičius, V. ir Vainiutė, M. (red.) (2016). *Lyginamoji konstitucinė teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 213-272.
15. Buškevičiūtė, E. ir Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
16. Jočienė, D. ir Čilinskas, K. (2005). *Žmogaus teisių apsaugos problemos tarptautinėje ir Lietuvos Respublikos teisėje*. Vilnius: Teisės projektų ir tyrimų centras.
17. Lietuvos žmogaus teisių centras (1996). *Asmens konstitucinės teisės Lietuvoje*. Vilnius: Lietuvos žmogaus teisių centras.
18. Marcijonas, A. ir Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės Informacijos Centras.
19. Medelienė, A. ir Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras.
20. Meškauskaitė, L. (2015). *Teisė į privatų gyvenimą*. Vilnius: Registrų centras.
21. Naraškevičiūtė, V. ir Lakštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija.
22. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*, 20(3) 222-229.
23. Stačiokas, S. (2012). Lietuvos Respublikos konstitucinė sistema. Iš: Žilys, J. ir Sinkevičius, V. ir Vaitiekienė, E. ir Vainiutė, M. (red.) (2012). *Europos Sąjungos valstybių narių konstitucinės sistemos*. Mokslo studija. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 530-565.

### **Teismų praktika:**

24. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. gruodžio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 70-1320.
25. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. balandžio 20 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 34-847.
26. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 9-228.

27. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. balandžio 18 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 36-915.
28. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. gruodžio 19 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 126-2962.
29. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 67-1696.
30. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. spalio 1 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 91-2289.
31. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. kovo 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 25-650.
32. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 91-2533.
33. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. spalio 21 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 90-2662.
34. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 23-585.
35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. birželio 30 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 54-1587.
36. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. spalio 23 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 104-4675.
37. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.
38. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 181-6708.
39. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 1-7.
40. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 16 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 7-254.
41. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 10-369.
42. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. vasario 12 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 20-935.

43. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 19-938.
44. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. liepos 5 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 73-3679.
45. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas. TAR, 4467.
46. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. kovo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-294-09.
47. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-8-11.
48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1489-11.
49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-715/2013.
50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gegužės 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-487-602/2015.
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-153-438/2016.
52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-794-556/2016.
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-1575-414/2017.

**Kiti šaltiniai:**

54. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.infolex.lt/ta/12003:str2#> .

## SANTRAUKA

### Mokesčių mokėtojo statusas konstitucinio asmenybės statuso kontekste

#### Karolina Kondrackaitė

Magistro darbe analizuojama mokesčių mokėtojo, kaip vieno iš svarbiausių mokestinių teisiųjų santykių dalyvio, koncepcijos turinys, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintomis pamatinėmis nuostatomis, apibrėžiančiomis asmens konstitucinį statusą. Aukščiausią teisinę galią turinčiame Lietuvos Respublikos įstatyme reglamentuojami esminiai principai nagrinėjami tokioje apimtyje, kiek tai reikšminga bei aktualu paties mokesčių mokėtojo sąvokos sampratos ir jo teisinio statuso atskleidimui. Nagrinėjant šią magistrinio darbo temą, atskleidžiamas Lietuvos Respublikos Konstitucijoje asmeniui įtvirtintų teisiųjų santykis su mokestiniuose teisės norminiuose aktuose įtvirtintomis nuostatomis bei mokestinės prievolės įgyvendinimo pareigos, kaip sudėtinės mokesčių mokėtojo konstitucinio statuso dalies, turinys.

Darbe analizuojama mokesčių, kaip vieno iš svarbiausių valstybės biudžeto sudedamųjų dalių, surinkimo bei tinkamo teisinio reglamentavimo užtikrinimo svarba valstybei ir jos gyventojams. Taip pat atliekama mokesčių mokėtojo sąvokos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme, analizė. Tačiau siekiant atskleisti mokesčių mokėtojo statusą, asmeniui suteikiamo konstitucinio statuso kontekste, atliekama Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintų pamatinių teisiųjų ir laisviųjų analizė, jų reikšmė mokesčių mokėtojui ir tinkamo užtikrinimo įgyvendinimas mokestiniuose teisiujuose santykiuose. Darbo temoje išskiriant asmens konstitucines teises, kaip mokesčių mokėtojo teisinio statuso elementą, parodoma konstitucinės mokesčių mokėtojo teisės gauti informaciją svarba, kuri suteikia galimybę gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais bei padeda užsitikrinti mokestinės prievolės įgyvendinimo tinkamumą. Taip pat analizuojama konstitucinės teisės į privatų gyvenimą ir jo neliečiamumą mokesčių mokėtojui reikšmė bei lygiateisiškumo tarp mokesčių mokėtojų užtikrinimo būtinumas mokestiniuose santykiuose, kaip vienas iš esminiųjų apmokestinimo santykiams taikytinų principų. Be to, akcentuojama mokesčių mokėtojo teisėtų lūkesčių bei interesų apsaugos garantija ir galimybė apskųsti neigiamas pasekmes mokesčių mokėtojui sukeltą mokesčių administratoriaus neveikimą arba jo neteisėtus veiksmus. Analizuojamas ir mokesčių mokėjimo pareigos, kaip sudėtinės konstitucinio asmens statuso dalies, turinys. Nors mokestinės prievolės įgyvendinimo pareiga Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nėra įtvirtinta asmeniui tiesiogiai skirsnyje „Žmogus ir valstybė“, tačiau ši pareiga išplaukia iš vienuoliktojo skirsnio, reglamentuojančio valstybės finansų ir biudžeto sistemą, o remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje pateiktais išaiškinimais, ši mokesčių mokėtojo pareiga laikoma esmine ir pripažįstama konstitucine, kurios tinkamas įgyvendinimas lemia visokeriopą valstybės funkcionavimą. Išsamios Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktikoje nagrinėjamos mokesčių mokėtojo teisiųjų bei mokestinės prievolės analizės dėka atskleidžiama detali mokesčių mokėtojo teisinio statuso samprata.

## SUMMARY

### **Taxpayer status in the context of constitutional status of personality**

**Karolina Kondrackaitė**

This master thesis provides analysis the content of the concept of a taxpayer, as one of the most important participants in tax legal relations, based on the basic provisions established in the Constitution of the Republic of Lithuania, which define the constitutional status of a person. The essential principles regulated by the law, that has the highest legal force in the Republic of Lithuania, have been examined to the extent that it is significant and relevant to the disclosure of the concept of the taxpayer and its legal status. Examining this topic of the master's thesis, displays the relationship of the rights entrenched to a person in the Constitution of the Republic of Lithuania with the provisions that entrenched in tax legislation. The work also analyses the content of the tax liability obligation as an integral part of the taxpayer 's constitutional status.

The thesis analyzes the importance of tax collection, as one of the most important components of the state budget, and also analyzes the importance of ensuring proper legal regulation for the state and the population of the state. The work also presents an analysis of the concept of a taxpayer, enshrined in the law on tax administration of the Republic of Lithuania. However, in order to reveal the status of a taxpayer, in the context of the constitutional status granted to a person, the paper analyzes the fundamental rights and freedoms enshrined in the Constitution of the Republic of Lithuania, their significance for the taxpayer and the implementation of adequate security in tax legal relations. The topic of the master's thesis distinguishes the constitutional rights of a person as an element of the taxpayer's legal status. The paper describes the importance of the constitutional right for the taxpayer to receive information, which provides an opportunity to receive consultations on tax payment issues and helps to ensure the helps to ensure the proper implementation of the tax liability, the significance of the right to the inviolability of private life, the meaning of ensuring equality between taxpayers in tax relations, as one of the fundamental principles of taxation. Furthermore, the possibility of defending the taxpayer's legitimate expectations or interests, and the right to appeal against illegal actions of the tax administrator. The paper also analyzes the content of the tax payment obligation as an integral part of the constitutional status of a person. The obligation to pay taxes is not enshrined in the Constitution of the Republic of Lithuania directly in the section "Human and the state", but this obligation follows from the section that regulates the system of public finances and budget. However, based on the explanations provided in the doctrine of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania, the obligation to pay taxes is recognized as constitutional, and the proper implementation of this obligation allows the state to function properly. Detailed analysis of constitutional rights in tax legal relations, presented in the practice of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania, reveals the concept of the legal status of a taxpayer.